



Università di Genova

DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE
E INTERNAZIONALI

Corso di Laurea Magistrale in:

AMMINISTRAZIONE E POLITICHE PUBBLICHE

LA TASSAZIONE NEL CALCIO PROFESSIONISTICO E
DILETTANTISTICO IN ITALIA

FINANZA REGIONALE E DEGLI ENTI LOCALI

Relatore

Chiar.mo Prof. Luca Gandullia

Candidato

Francesco Bove

ANNO ACCADEMICO 2022-2023

Alla mia famiglia

INDICE

<i>Introduzione</i>	7
<i>Capitolo 1</i>	11
1.1 Il modello sportivo europeo	11
1.2 Gli enti dell'ordinamento sportivo	14
FIFA	14
UEFA	17
CONI	18
FIGC.....	20
1.3 I soggetti dell'ordinamento sportivo	27
Società sportive	27
Persone fisiche.....	30
<i>Capitolo 2</i>	35
2.1 Introduzione	35
2.2 Primo periodo	37
2.3 Secondo periodo	39
Oggetto sociale e forma giuridica.....	40
Sistema controlli federali.....	41
Il rapporto dell'atleta con la società e le modalità di trasferimento dello stesso	42
2.4 Terzo periodo	44
Sentenza Bosman	44
Pay Tv	46
Fair Play Finanziario	48
2.5 Conclusioni	53
<i>Capitolo 3</i>	55
3.1 Introduzione	55
3.2 IRES	56
Disciplina del tributo	56
I bilanci delle società di calcio professionistiche.....	59
Dati.....	79
3.3 IRAP	81

Disciplina del tributo	81
Dati	89
Conclusioni.....	92
3.4 IVA	94
Disciplina del tributo	94
Diritti TV	99
Ricavi da gare	102
Ricavi da pubblicità e da sponsorizzazione	103
Cessione dei diritti pluriennali alle prestazioni sportive dei calciatori	104
Dati	105
Conclusioni.....	109
3.5 IRPEF	110
Disciplina del tributo	110
Regimi agevolativi.....	120
Dati	123
Comparazione internazionale	126
Conclusioni.....	137
<i>Capitolo 4</i>	<i>141</i>
<i>Considerazioni finali.....</i>	<i>151</i>
<i>Bibliografia</i>	<i>154</i>
<i>Sitografia.....</i>	<i>160</i>
<i>Elenco fonti normative</i>	<i>162</i>

Introduzione

Il calcio è lo sport più popolare e praticato al mondo con miliardi di persone che seguono costantemente le partite per incitare le proprie squadre ed i giocatori.

Le società di calcio, però, con il passare del tempo hanno aggiunto alla dimensione sportiva, anche quella economica ed oggi sono considerate delle vere e proprie aziende per dimensioni e valore. Tutto ciò porta ad una maggiore importanza del calcio anche in altri ambiti, come l'economia o la politica; ad esempio, la recente vittoria della Nazionale italiana ai Campionati Europei ha avuto importanti effetti sull'export e sul PIL, in termini di fiducia dei consumatori e prestigio internazionale del paese.

A differenza degli altri settori dell'economia lo sport ha delle specificità che lo contraddistinguono ma, nel corso del tempo, sono stati pochi gli interventi normativi rivolti esclusivamente al settore, preferendo invece estendere la disciplina vigente con esiti piuttosto incerti.

Un cambio rispetto al passato si sta verificando in questi anni: è del 20 settembre 2023, infatti, l'approvazione del disegno di legge costituzionale n. 715-B, con cui il legislatore interviene sull'art. 33 della Costituzione, inserendo un ultimo comma che recita: "la Repubblica riconosce il valore educativo, sociale e di promozione del benessere psicofisico dell'attività sportiva in tutte le sue forme".

L'inserimento della tutela dello sport nella carta costituzionale non ha un valore unicamente simbolico ma comporta anche un impegno dello Stato a promuovere l'attività sportiva nelle scuole e nelle città.

Questa introduzione è solo l'ultima di una serie di cambiamenti che stanno avvenendo nel mondo dello sport in Italia, come ad esempio, la riforma dell'ordinamento sportivo, di cui si parlerà nell'ultimo capitolo di questo elaborato, e l'introduzione del professionismo nel calcio femminile.

Le società si stanno adeguando a questi cambiamenti che, se da un lato erano essenziali ed hanno apportato novità positive, dall'altro non sono di certo la fine del lungo percorso di miglioramento che il calcio in particolare deve attuare per restare al passo delle nazioni che ospitano i campionati più famosi e ricchi.

I club di calcio professionistici sono infatti in una condizione economico-finanziaria molto critica e la pandemia è stata solamente un elemento peggiorativo andato ad aggiungersi a ciò che già preesisteva. Di sicuro l'attuale contesto non aiuta, come ad esempio la situazione degli impianti e della relativa normativa per ristrutturarli o costruirli ma la responsabilità della situazione attuale è in gran parte delle società che, nel ricercare il risultato sportivo, tralasciano altri aspetti come gli investimenti e la sostenibilità.

Questo elaborato, quindi, esamina quali sono le principali tasse e imposte che le società di calcio professionistiche in Italia sono tenute a pagare all'Erario, analizzando il quadro, nazionale ed internazionale, in cui i club si devono muovere.

In seguito, saranno osservati i passaggi nella normativa che hanno portato le società da essere semplici compagini, che si occupavano unicamente di quanto accadeva sul terreno di gioco, a vere e proprie aziende con finalità di lucro tenute a sottostare alle regole ed ai meccanismi finanziari internazionali.

I successivi capitoli si occupano delle maggiori quattro imposte cui sono soggette le società di calcio, ossia l'IRES, l'IRAP, l'IVA e l'IRPEF. Per quest'ultima, inoltre, sarà svolta una breve comparazione con le imposte sul reddito delle persone fisiche presenti negli Stati che ospitano i principali campionati europei¹: Inghilterra, Germania, Francia, Spagna, Belgio, Olanda e Portogallo.

¹ Intesi come campionati organizzati all'interno della UEFA.

Da ultimo verrà analizzata la riforma dell'ordinamento sportivo. Questa si rivolge principalmente al mondo dilettantistico ed introduce alcune importanti novità soprattutto in materia di lavoro sportivo.

Capitolo 1

Il contesto

SOMMARIO: 1.1 Il modello sportivo europeo – 1.2 Gli enti dell'ordinamento sportivo –
1.3 I soggetti dell'ordinamento sportivo

1.1 Il modello sportivo europeo

L'organizzazione della governance del calcio in Italia ha una struttura codificata che prende il nome di “Modello sportivo europeo”. Questo sistema, creato nel corso del XIX secolo, si è sviluppato nel corso del XX secolo senza grosse modifiche ed infine, più recentemente, è stato riconosciuto anche dalle stesse istituzioni europee.

La Commissione europea, infatti, ha pubblicato nel 2007 il “Libro bianco sullo sport” nel quale: “(si) riconosce l'autonomia delle organizzazioni sportive e delle loro strutture rappresentative (come le leghe), e riconosce anche che la gestione dello sport è soprattutto di competenza degli enti sportivi preposti”; inoltre, “la Commissione ritiene che la maggior parte delle sfide possa essere affrontata attraverso un'autoregolamentazione rispettosa dei principi di buona gestione, purché il diritto dell'UE sia rispettato, ed è pronta a dare il suo appoggio o, se necessario, a prendere gli opportuni provvedimenti”¹.

Lo sport gode quindi di un notevole grado di autonomia e libertà nel definire la propria organizzazione e la propria gestione ma, è soggetto al diritto dell'Unione europea, in particolare alle norme relative al mercato interno, alla libera concorrenza ed al divieto di discriminazione in base alla nazionalità in quanto costituisce un'attività economica. Le istituzioni europee hanno comunque riconosciuto che l'attività sportiva ha alcune caratteristiche speciali,

¹ Commissione europea, Libro bianco sullo sport, COM(2007) 391, 2007 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A135010>

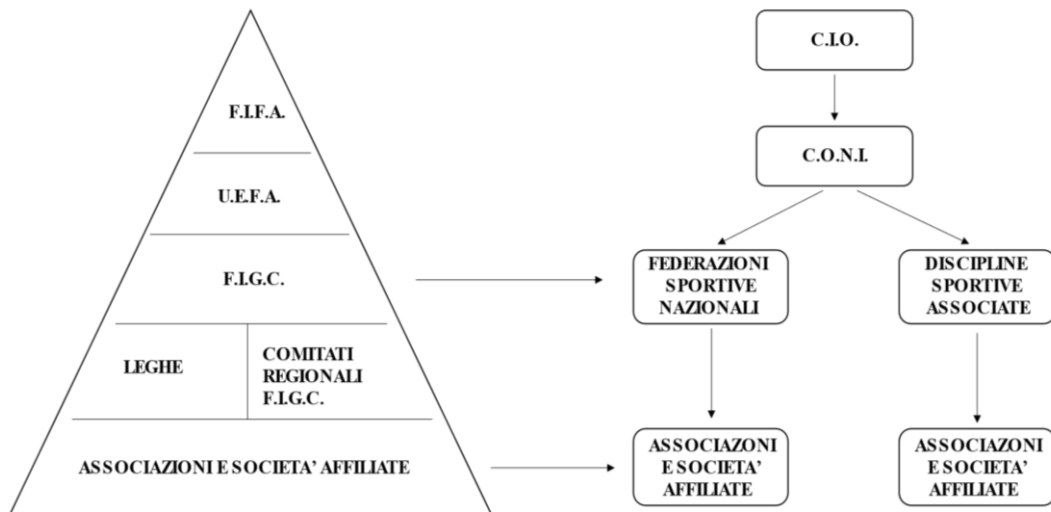
le c.d. “specificità dello sport” che la stessa Commissione descrive nel Libro bianco.

La prima specificità esaminata è quella relativa alle attività e alle regole sportive, come le gare distinte per uomini e donne, la limitazione del numero di partecipanti alle competizioni e la necessità di assicurare un risultato non prevedibile in anticipo, nonché di mantenere un equilibrio fra le società che partecipano alle stesse competizioni; la seconda riguarda invece le specificità della struttura sportiva che comprendono l'autonomia e la diversità delle organizzazioni dello sport, una struttura a piramide delle gare dal livello di base a quello professionistico di punta e meccanismi organizzati di solidarietà tra i diversi livelli e operatori, l'organizzazione dello sport su base nazionale e il principio di una federazione unica per sport.

L'Unione europea riconosce perciò la forma piramidale del modello europeo che è nato dal basso con la nascita delle prime associazioni sportive grazie agli appassionati del tempo. Da queste sono sorte poi due tipi di associazioni:

- Le federazioni internazionali → nate dall'associazione di federazioni dello stesso sport ma di nazioni differenti.
- I comitati nazionali → nate dall'associazione di federazioni della stessa nazione ma di sport differenti. In quasi tutte le nazioni, le confederazioni nazionali sono il comitato olimpico nazionale di quello di stato.

Nella seguente figura è descritto il modello di organizzazione del calcio in Italia, sport oggetto di questa trattazione:

Figura 1 – Elaborazione autonoma

Il modello si discosta molto nettamente da quello statunitense ed è nato dall'esigenza degli sportivi dell'epoca di poter competere in modo continuativo, stabile e strutturato in un contesto nel quale le scuole e le università non hanno voluto essere coinvolte². Nel modello americano, invece, queste ultime due istituzioni si sostituiscono di fatto ai settori giovanili ed i loro campionati hanno un seguito talvolta maggiore dei campionati professionisti³.

Un'altra importante differenza tra i due modelli è il sistema di promozioni/retrocessioni. Questo principio è presente solamente nel modello europeo e fa sì, che alla fine delle stagioni sportive, le squadre classificate nelle prime posizioni possano essere promosse e possano partecipare l'anno successivo ai campionati di livello superiore mentre le compagini arrivate negli ultimi posti delle classifiche sono retrocesse nella divisione inferiore. Questo

² Coccia Massimo e Nizzo Carlo, *Il dopo Bosman e il modello sportivo europeo*, in Rivista di diritto sportivo, 1998.

³ Ad esempio, la fase finale ad eliminazione diretta del campionato di pallacanestro universitario ("March Madness") è uno degli eventi più seguiti dal pubblico USA, con le emittenti televisive che pagano ogni anno miliardi per ottenere i diritti televisivi. Quest'anno la finale si è svolta all'NRG Stadium di Houston, Texas, davanti a più di 70.000 spettatori ed ha visto prevalere gli Huskies della University of Connecticut nei confronti degli Aztecs della San Diego State University.

sistema si basa sul merito e consente che ogni squadra, indipendentemente dalla propria grandezza o dalle proprie finanze, possa avere la possibilità di svilupparsi e competere al livello più alto a cui riesce ad arrivare⁴.

Il modello americano, invece, prevede competizioni con format “chiusi”, senza promozioni e retrocessioni, in cui le squadre partecipano su invito. In questo sistema sono, però, presenti forti meccanismi di bilanciamento del livello delle squadre come il Draft⁵ ed il Salary Cap⁶ che, almeno in teoria, dovrebbero consentire un ricambio continuo di squadre al vertice dei tornei.

1.2 Gli enti dell'ordinamento sportivo

In questo paragrafo saranno esposti brevemente la struttura e l'organizzazione degli enti dell'ordinamento calcistico, a livello italiano ed a livello internazionale.

FIFA

La Fédération Internationale de Football Association è stata fondata nel 1904 a Parigi, attualmente ha sede a Zurigo e dal 2016 il presidente è Gianni Infantino. Si occupa dell'organizzazione di tutte le manifestazioni intercontinentali riguardanti il calcio, il calcio a 5 ed il beach soccer. Gli obiettivi della FIFA sono elencati all'art. 2 dello Statuto⁷:

⁴ Commissione europea, Direzione Generale per l'istruzione, gioventù, cultura e sport, Sennett, J., Le Gall, A., Kelly, G. et al., Study on the European sport model – A report to the European Commission, Publications Office of the European Union, 2022. <https://data.europa.eu/doi/10.2766/28433>

⁵ Il Draft è un evento che, ciascuna lega di ogni sport, organizza annualmente. In queste giornate, ogni franchigia ha a disposizione vari turni di scelta con cui selezionare un giocatore che andrà a fare parte della squadra l'anno successivo. I giocatori selezionabili sono solo quelli provenienti dai campionati universitari o dall'estero e i turni di scelta sono in ordine inverso rispetto ai risultati ottenuti dalle squadre nella stagione precedente. Attraverso questo metodo, le compagini arrivate agli ultimi posti possono scegliere i migliori prospetti dei campionati giovanili e quindi, in teoria, hanno più possibilità di risalire nelle classifiche l'anno successivo.

⁶ Il Salary Cap è la somma massima di denaro che una squadra può spendere per gli ingaggi dei giocatori. Il sistema è adottato per far sì che non ci sia una crescita incontrollata dei costi di gestione e, di conseguenza, un forte divario tecnico tra le squadre con minori possibilità economiche e quelle con maggiori risorse.

⁷ <https://digitalhub.fifa.com/m/7e791c0890282277/original/FIFA-Statutes-2021.pdf>

1. migliorare costantemente il gioco del calcio e promuoverlo a livello mondiale alla luce dei suoi valori unificanti, educativi, culturali e umanitari, in particolare attraverso programmi per la gioventù e lo sviluppo;
2. organizzare le sue competizioni internazionali;
3. elaborare regolamenti e disposizioni che disciplinino il gioco del calcio e le questioni connesse e garantirne l'applicazione;
4. controllare ogni tipo di associazione calcistica adottando misure appropriate per prevenire violazioni degli Statuti, dei regolamenti o delle decisioni della FIFA o delle Regole del Gioco;
5. adoperarsi per garantire che il gioco del calcio sia disponibile e dotato di risorse per tutti coloro che desiderano parteciparvi, indipendentemente dal sesso o dall'età;
6. promuovere lo sviluppo del calcio femminile e la piena partecipazione delle donne a tutti i livelli della governance del calcio;
7. promuovere l'integrità, l'etica e il fair play al fine di prevenire tutti i metodi o le pratiche, quali la corruzione, il doping o la manipolazione delle partite, che potrebbero mettere a repentaglio l'integrità delle partite, delle competizioni, dei giocatori, dei funzionari e delle federazioni affiliate o dar luogo ad abusi del calcio.

Alla FIFA fanno capo 6 confederazioni continentali⁸ e 211 associazioni nazionali.

⁸ Asian Football Confederation – AFC, per l'Asia
Confédération Africaine de Football – CAF, per l'Africa
Confederation of North, Central American and Caribbean Association Football – CONCACAF, per l'America settentrionale e centrale
Confederación sudamericana de Fútbol – CONMEBOL, per l'America meridionale
Oceania Football Confederation – OFC, per l'Oceania
Union of European Football Associations (UEFA), per l'Europa

Le confederazioni devono organizzare e supervisionare l'attività calcistica nei loro territori, oltre che lavorare a stretto contatto con la FIFA per raggiungere gli obiettivi di cui all'art. 2 dello Statuto FIFA.

La disciplina sugli Organi della FIFA è specificata tra artt. 25 e 46 dello Statuto:

- Congresso: si tratta dell'organo supremo e legislativo. È un'assemblea composta dai rappresentanti delle associazioni nazionali e si riunisce annualmente (è prevista la possibilità di sedute straordinarie). Elegge il Presidente della FIFA, il Segretario Generale e i membri del Consiglio. Tra le competenze esclusive ci sono quella di approvare il bilancio, modificare lo Statuto e decidere il luogo in cui si tengono la Coppa del Mondo maschile e femminile
- Consiglio: definisce la direzione strategica, le politiche, i valori e le missioni della FIFA, in particolare l'organizzazione e lo sviluppo del calcio. Tra le competenze c'è anche quella di decidere i luoghi e le date delle varie competizioni organizzate dalla FIFA (ad eccezione di quelle di competenza del Congresso, vedi sopra), oltre che il numero di squadre partecipanti per ciascuna delle confederazioni. Il Consiglio è composto dal Presidente della FIFA, dagli 8 vicepresidenti e 28 altri membri. Ogni confederazione ha un numero predefinito di vicepresidenti e membri⁹ che sono nominati dai rispettivi congressi con un mandato di quattro anni.
- Presidente: presiede il Congresso (dove non ha diritto di voto) ed il Consiglio (dove ha diritto di voto). Ha un mandato di quattro anni rinnovabile per due volte (anche non consecutive) ed il suo compito è quello di implementare le politiche e le strategie definite dal Consiglio.

⁹ AFC: 1 vicepresidente 6 membri
CAF: 1 vicepresidente 6 membri
CONCACAF: 1 vicepresidente 4 membri
CONMEBOL: 1 vicepresidente 4 membri
OFC: 1 vicepresidente 2 membri
UEFA: 3 vicepresidenti 6 membri

- Segretario Generale: è il principale organo amministrativo; si occupa dell'ordinaria amministrazione, di stipulare i contratti commerciali e di tutti gli aspetti relativi all'organizzazione delle competizioni.
- Ufficio di presidenza del Consiglio: si occupa di tutte le questioni di competenza del Consiglio che richiedono una decisione immediata tra due sessioni del Consiglio. È composto dal Presidente FIFA e dai presidenti delle sei confederazioni continentali.

Sono presenti, inoltre, anche dei comitati permanenti su varie materie che assistono il Consiglio nei rispettivi campi.

UEFA

La Union of European Football Associations è l'ente di governo del calcio europeo. Fondata nel 1954, ha sede in Svizzera a Nyon. È una associazione di associazioni, riconosciuta dalla FIFA, che è composta da 55 federazioni nazionali. I suoi obiettivi sono enunciati all'art. 2 del suo Statuto¹⁰ e si ispirano a quelli della FIFA; infatti, tra gli altri vi si può ritrovare: la promozione del calcio in uno spirito di pace, unità e solidarietà, senza discriminazioni di alcun genere; la salvaguardia dei valori del calcio europeo; la redistribuzione delle risorse generate e la rappresentanza di ogni stakeholder coinvolto come le leghe, i club, i giocatori e i tifosi.

La UEFA si occupa di organizzare le competizioni internazionali tra squadre nazionali e tra squadre di club in Europa, tra le più importanti vi sono sicuramente i Campionati Europei per squadre nazionali che si svolgono ogni quattro anni e la UEFA Champions League, la competizione per club più famosa al mondo tanto che, negli ultimi anni, la finale di questa manifestazione è l'evento sportivo più seguito dell'anno.

Gli organi della UEFA sono:

¹⁰ <https://documents.uefa.com/v/u/OsXl2S7PUiUKy7gCop4Q5w>

- Il Congresso: è un organo assembleare composto dai presidenti delle 55 federazioni affiliate. Si svolge con cadenza annuale. Tra le competenze ci sono quella di eleggere il Presidente e i membri del Comitato Esecutivo, oltre ad altre cariche in seno all'organizzazione.
- Il Comitato Esecutivo: è composto dal Presidente UEFA, da 16 membri ordinari (di cui almeno uno deve essere una donna), da due membri nominati dall'ECA (European Clubs Association), l'associazione dei club europei, ed uno dalla EL (European Leagues), l'associazione che riunisce le varie leghe europee. Il mandato dura quattro anni ed ha potere di adottare regolamenti o prendere decisioni su tutte le questioni su cui il Congresso non ha potere.
- Il Presidente: eletto ogni quattro anni, è responsabile delle relazioni della confederazione con la FIFA, con le altre confederazioni, con le associazioni affiliate e con le istituzioni europee e nazionali; inoltre, supervisiona, l'ordinaria amministrazione che si occupa di implementare le decisioni assunte dal Comitato Esecutivo e dal Consiglio.
- Gli organi per l'Amministrazione della Giustizia: sono la 1) gli organi disciplinari ovvero la Commissione Disciplinare, Etica e di Controllo e la Commissione di Appello; 2) gli Ispettori Etici e Disciplinari e 3) l'Organo di Controllo Finanziario dei Club che è diventato sempre più importante dal 2009 da quando è stato introdotto il Fair-Play Finanziario. Ogni membro di quest'organo è indipendente e non può appartenere ad altri organi o commissioni UEFA.

CONI

Il Comitato Olimpico Nazionale Italiano è l'autorità di disciplina, regolazione e gestione delle attività sportive nazionali. È l'emanazione sul territorio del Comitato Olimpico Internazionale (CIO) ed è sottoposto a vigilanza governativa da parte della Presidenza del Consiglio dei ministri ma, nonostante ciò, non risponde in sede politica di questioni riguardanti gli aspetti sportivi data

la necessaria indipendenza dal potere governativo prescritta dalle disposizioni internazionali del CIO.

Nato nel 1914 come organismo privato, venne trasformato in ente di diritto pubblico con personalità giuridica per l'interesse collettivo alla tutela ed allo sviluppo della pratica sportiva dalla Legge n. 426 del 16 febbraio 1942. Con il Decreto legislativo n. 242 del 23 luglio 1999, avente ad oggetto il riordino del CONI, e poi con il Decreto legislativo n. 15 dell'8 gennaio 2004, venne confermata la natura di ente pubblico e venne dato il titolo di "Confederazione delle Federazioni Sportive e delle Discipline Associate". Gli organi del CONI sono elencati all'art. 12 dello Statuto¹¹:

- il Consiglio Nazionale: è il massimo organo rappresentativo dello sport italiano. È composto da membri di diritto ed elettivi;
- la Giunta Nazionale: è l'organo di indirizzo, esecuzione e controllo dell'attività amministrativa;
- il Presidente: è il rappresentante legale dell'ente ed è colui che attua le delibere e approva i regolamenti delle Federazioni;
- il Segretario Generale;
- il Collegio dei Revisori dei Conti.

I componenti degli organi possono essere eletti per più mandati, ad eccezione di alcune figure, tra cui il Presidente, che possono essere in carica per massimo tre mandati.

Attualmente il CONI conta di 45 Federazioni Sportive Nazionali, 18 Discipline Sportive Associate, 14 Enti di Promozione Sportiva e 19 Associazioni Benemerite.

¹¹https://www.coni.it/images/coni/Statuto_CONI_delibera_CN_1707_per_publicazione_adeguamento_Legge_234_def.pdf

I suoi obiettivi si possono ritrovare nella Carta Olimpica¹² al capitolo 4 e sono:

- diffondere i principi fondamentali dell'Olimpismo a livello nazionale nell'ambito dell'attività sportiva e contribuire tra le altre cose, a divulgare l'Olimpismo nei programmi di insegnamento dell'educazione fisica e dello sport nelle scuole e nelle università;
- assicurare il rispetto della Carta Olimpica nel proprio Paese;
- incoraggiare lo sviluppo dello sport di alto livello e dello sport per tutti;
- collaborare alla formazione dei dirigenti sportivi, in particolare con l'organizzazione di corsi e vegliano che tali corsi contribuiscano alla diffusione dei principi fondamentali dell'Olimpismo;
- impegnarsi ad agire contro ogni forma di discriminazione e di violenza nello sport;
- lottare contro l'uso di sostanze e pratiche vietate dal C.I.O. o dalle Federazioni internazionali, in particolare intervenendo presso le Autorità competenti del proprio Paese affinché tutti i controlli medici possano essere effettuati in condizioni ottimali.

FIGC

La Federazione Italiana Giuoco Calcio è l'associazione riconosciuta e federata al CONI avente il compito all'interno del territorio nazionale di gestire il gioco del calcio e degli aspetti connessi come la tutela medico-sportiva, la determinazione dei requisiti di partecipazione alle competizioni e la disciplina in materia di affiliazione e tesseramento.

All'art. 2 dello Statuto¹³ sono elencati i principi della Federazione, tra cui spiccano quello di conciliare la dimensione professionistica ed economica del

¹² International Olympic Committee, Olympic Charter, ed. 2021 - https://stillmed.olympics.com/media/Document%20Library/OlympicOrg/General/EN-Olympic-Charter.pdf?_ga=2.115535750.142556166.1695719918-1010018694.1695719918

¹³ <https://www.figc.it/media/129106/statuto-figc-commissario-ad-acta-2-dicembre-2020.pdf>

calcio con quella dilettantesca e sociale e quello che elenca e ordina le fonti dell'ordinamento federale:

1. lo Statuto
2. le Norme Organizzative Interne Federali (NOIF)
3. gli Statuti ed i Regolamenti delle Leghe, delle Componenti Tecniche, dell'AIA (Associazione Italiana Arbitri), del Settore Tecnico e del Settore Giovanile

Le funzioni e gli obiettivi sono elencati nell'art. 3 e tra gli altri ci sono:

- la cura delle relazioni calcistiche internazionali anche al fine dell'armonizzazione dei relativi calendari sportivi;
- la disciplina sportiva e la gestione tecnico-organizzativa ed economica delle squadre nazionali;
- le funzioni regolatrici e di garanzia, con particolare riferimento alla giustizia sportiva, agli arbitri e ai controlli delle società;
- la promozione della scuola tecnica nazionale e dei vivai giovanili, anche attraverso la disciplina e la fissazione degli obiettivi programmatici del Settore tecnico e del Settore per l'attività giovanile e scolastica;
- la tutela medico-sportiva e la prevenzione e repressione dell'uso di sostanze o di metodi che alterano le naturali prestazioni fisiche degli atleti;
- la disciplina dell'affiliazione alla FIGC di società e associazioni nonché la disciplina del tesseramento delle persone;
- la determinazione dell'ordinamento e delle formule dei campionati d'intesa con le Leghe interessate, sentite le Componenti tecniche
- la determinazione dei requisiti e dei criteri di promozione, di retrocessione e di iscrizione ai campionati e, in particolare, l'adozione di un sistema di licenze per la partecipazione ai campionati professionistici in armonia con i principi della UEFA in materia di licenze per le competizioni europee, stabilendo sistemi di controllo, anche attraverso

appositi organismi tecnici, dei requisiti organizzativi, funzionali, economico-gestionali e di equilibrio finanziario delle società;

- l'emanazione di principi informatori per i regolamenti delle Leghe e dell'Associazione italiana arbitri (AIA), in armonia con le norme dello Statuto federale, con gli indirizzi del CONI, della FIFA, della UEFA, e con la normazione vigente, e il controllo sul loro rispetto.

Gli organi della Federazione sono elencati all'art. 5 dello Statuto e comprendono:

- l'Assemblea
- il Presidente
- i Vicepresidenti
- il Comitato di Presidenza
- il Consiglio Federale
- il Segretario Generale
- il Collegio dei revisori dei conti

La Federazione ha anche una propria emanazione sul territorio grazie ai Comitati regionali e alle Delegazioni provinciali che, oltre a organizzare i campionati di competenza, esercitano le funzioni rappresentative della Federazione nel territorio di competenza.

La natura giuridica delle FIGC, come quella di tutte le altre Federazioni Sportive Nazionali, è stata oggetto di dibattito all'interno della dottrina giuridica, almeno fino alla sentenza del Consiglio di Stato n. 5348/2021¹⁴.

Benché siano nate all'inizio del Novecento come associazioni private di secondo grado di altrettante associazioni private di base (le società)¹⁵, e dunque prima della L. 426/1942, la circostanza che, all'art. 5 della già menzionata legge,

¹⁴ Consiglio di Stato, Sezione V, Sentenza, 15 luglio 2021, n. 5348.

¹⁵ Alvisi Chiara, *Autonomia privata e autodisciplina sportiva. Il Coni e la regolamentazione dello sport*, Milano, Giuffrè Editore, 2000.

venivano definite le Federazioni Sportive Nazionali come organi del CONI, aveva fatto propendere per la natura pubblicistica delle stesse. La tesi continuò ad essere quella dominante per quasi tutto il secolo scorso, finché con il D. lgs. 242/1999, all'art. 15, comma 2, gli venne data la natura di associazioni con personalità giuridica di diritto privato. Questo comma, letto in combinato al primo¹⁶, aprì la strada per la tesi della doppia natura data la “valenza pubblicistica di specifici aspetti di tale attività”.

La sentenza del Consiglio di Stato del settembre 2021 sembra porre fine a questo dibattito, rilevando la non riconducibilità “al novero degli organismi di diritto pubblico” della FIGC.

La sentenza è l'epilogo di una vicenda nella quale un operatore economico aveva impugnato una comunicazione della Federazione a lui rivolta, nella quale veniva rifiutata l'offerta fatta nell'ambito di una procedura disciplinata dal Codice degli Appalti, Decreto legislativo n. 50 del 18 aprile 2016.

Il TAR del Lazio, con la sentenza n. 4100/2018¹⁷, aveva fatto rientrare la Federazione nella nozione di organismo di diritto pubblico, data la presenza delle condizioni richieste, e quindi dato ragione al ricorrente.

Nella sua sentenza, il Consiglio di Stato esamina dapprima i criteri per qualificare un organismo come “di diritto pubblico”¹⁸. Il giudice amministrativo ritiene configurati il requisito I e III dato che: “Le Federazioni sportive sono quindi istituzionalmente deputate allo svolgimento delle funzioni sopra

¹⁶ D. lgs. 242/1999, art. 15, c. 1 “Le federazioni sportive nazionali e le discipline associate svolgono l'attività sportiva in armonia con le deliberazioni e gli indirizzi del CIO, delle federazioni internazionali e del CONI, anche in considerazione della valenza pubblicistica di specifiche tipologie di attività individuate nello statuto del CONI. Ad esse partecipano società ed associazioni sportive e, nei soli casi previsti dagli statuti delle federazioni sportive nazionali e delle discipline sportive associate in relazione alla particolare attività, anche singoli tesserati”.

¹⁷ Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio, Sezione I-ter, Sentenza, 13 aprile 2018, n. 4100

¹⁸ i) essere dotato di personalità giuridica; ii) sottoposto ad influenza pubblica dominante; iii) istituito per soddisfare specificatamente bisogni di interesse generale aventi carattere non industriale o commerciale.

elencate¹⁹, di modo che la connotazione privatistica della forma associativa dalle stesse rivestite convive, per definizione, con la valenza pubblicistica di parte delle attività svolte. Dall'espressa dizione legislativa risulta la sussistenza del requisito, richiesto per la configurabilità dell'organismo di diritto pubblico, della personalità giuridica; né può dubitarsi del fatto che le fondazioni siano istituite per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale, essendo le stesse, come visto, enti senza fini di lucro deputati al controllo in ordine al regolare svolgimento delle competizioni e dei campionati sportivi professionistici, alla preparazione olimpica, all'utilizzazione e alla gestione degli impianti sportivi"²⁰.

Non viene ritenuto soddisfatto, invece, il criterio III dato che “ad un complessivo esame delle risultanze di causa, che i poteri di direzione e controllo del CONI nei confronti della FIGC non siano tali da imporre a quest'ultima – per la quale, va ricordato, non opera (a differenza della maggior parte delle Federazioni sportive nazionali) il decisivo principio del finanziamento pubblico maggioritario – regole di gestione dettagliate e pervasive”²¹.

Il giudice motiva la sua sentenza, descrivendo in cinque punti il controllo che ha il CONI sulla FIGC e perché il potere di direzione e controllo del primo nei confronti del secondo è limitato:

1. il riconoscimento della FIGC ai fini sportivi non consente al CONI di esercitare un controllo attivo sulla gestione della prima, al punto di consentirgli di influire sulle decisioni della stessa in materia di appalti pubblici;

¹⁹ Statuto del CONI art. 23: “relative all'ammissione e all'affiliazione di società, di associazioni sportive e di singoli tesserati; alla revoca a qualsiasi titolo e alla modificazione dei provvedimenti di ammissione o di affiliazione; al controllo in ordine al regolare svolgimento delle competizioni e dei campionati sportivi professionistici; all'utilizzazione di contributi pubblici, alla prevenzione e repressione del doping, nonché le attività relative alla preparazione olimpica e all'alto livello di formazione dei tecnici, all'utilizzazione e alla gestione degli impianti sportivi”.

²⁰ Consiglio di Stato sent. 5348/2021.

²¹ Ibid.

2. il potere del CONI di approvare – limitatamente ai fini sportivi – gli statuti delle Federazioni sportive nazionali è circoscritto al riscontro di conformità degli statuti alla legge, allo Statuto del CONI ed ai principi fondamentali stabiliti dal CONI stesso, per cui non comprime l'autonomia di gestione interna federale;
3. allo stesso modo, in ordine all'attribuzione al CONI del potere di approvare i bilanci consuntivi e quelli di previsione annuali delle Federazioni sportive nazionali, trattasi di una forma di controllo solamente indiretto nei confronti delle attività economiche svolte dalle Federazioni, per di più limitato al rispetto dei vincoli di destinazione apposti alla contribuzione pubblica, ovvero la promozione dello sport giovanile, la preparazione olimpica e lo svolgimento di attività di alto livello (contribuzione che nel caso della FIGC è peraltro minoritaria ai fini della copertura delle spese da questa sostenute, in quanto pari ad appena il 21% circa delle entrate della Federazione);
4. il potere del CONI di nominare dei revisori dei conti in propria rappresentanza nelle Federazioni sportive nazionali, in quanto gli stessi non possono influire sulla politica di gestione della Federazione, segnatamente in materia di appalti pubblici;
5. il generale potere del CONI di commissariare le Federazioni sportive nazionali in caso di gravi irregolarità nella gestione, di gravi violazioni dell'ordinamento sportivo, di impossibilità di funzionamento di tali federazioni o di problemi di regolarità delle competizioni sportive non implica un controllo permanente sulla gestione delle Federazioni medesime²².

La federazione organizza i campionati e le coppe professionistici o dilettantistici; lo può fare direttamente o per il tramite delle leghe. Questi

²² Nicoletta Gabriele, *La FIGC non è un organismo di diritto pubblico*, su Altalex.com, 2021

soggetti sono delle associazioni di natura privata, di cui fanno parte le società affiliate alla FIGC che hanno diritto di partecipare al campionato organizzato dalla medesima lega.

Le leghe, secondo l'art. 9 comma 1 dello Statuto FIGC, si dividono tra quelle che fanno partecipare calciatori professionisti e, nella Lega Nazionale Dilettanti, in cui possono esserci solamente società che si avvalgono delle prestazioni sportive dei calciatori dilettanti. I successivi commi dell'art. 9 dello Statuto FIGC elencano i vari compiti di ciascuna lega. In particolare, viene chiarito che tutti gli organi primari (Presidente, Vicepresidenti, Consiglio Direttivo e Collegio dei revisori dei Conti), devono avere natura elettiva e che i regolamenti e gli statuti, e le loro modifiche, sono sottoposte al controllo di conformità alla legge, alle normative del CONI e della FIGC, da parte della stessa Federazione. Inoltre, al comma 5, è disposto che ogni Lega deve adottare “modelli di organizzazione, gestione, e controllo idonei a prevenire il compimento di atti contrari ai principi di lealtà, correttezza e probità in ogni rapporto”²³.

Il rapporto che intercorre tra Leghe e Federazioni è disciplinato anche dai “Principi informativi degli Statuti e dei Regolamenti delle Leghe”²⁴, in cui sono chiariti la natura giuridica che le Leghe possono avere, l'ordinamento e gli organi. Molto importante è il potere della Federazione di nominare commissari straordinari o ad acta nei casi previsti dallo Statuto federale.

Uno dei compiti principali delle Leghe è quello di contrattare con gli operatori economici per la vendita dei diritti audiovisivi che sono la fonte primaria di ricavo per le società professionistiche; infatti, secondo gli ultimi dati disponibili²⁵, nella stagione sportiva 2021-2022 hanno raggiunto la quota di 1,2

²³ FIGC – Statuto, art. 9, c. 5

²⁴ FIGC – Comunicato ufficiale n. 202/A/2019-2020. <https://www.figc.it/media/121363/202-principi-informativi-degli-statuti-e-dei-regolamenti-delle-leghe.pdf>

²⁵ Federazione Italiana Giuoco Calcio, Report Calcio, ed. 2023.

miliardi di euro tra diritti domestici ed internazionali e rappresentano il 41% dei ricavi aggregati delle squadre partecipanti al campionato di Serie A 2021-2022²⁶.

I diritti audiovisivi sono tornati ad essere di titolarità anche degli organizzatori delle competizioni e degli eventi sportivi (le Leghe), e non più solo dei partecipanti ai campionati, dall'emanazione del Decreto legislativo n. 9 del 9 gennaio 2008, di attuazione della Legge delega n. 106 del 19 luglio 2007 (Legge Melandri). La norma stabilisce anche il ritorno alla negoziazione collettiva dei diritti, attraverso l'organizzatore. Inoltre, il legislatore ha stabilito che i diritti audiovisivi devono essere commercializzati con gli operatori economici attraverso varie procedure competitive e che non possono essere ceduti soltanto ad un operatore economico, in linea con le disposizioni dell'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni (AGCOM) e dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato (AGCM). I criteri temporali sono stati oggetto di recente riforma; infatti, se dall'emanazione del decreto il limite massimo di assegnazione era di 3 anni, dal dicembre 2022 è stato esteso a 5 anni.

1.3 I soggetti dell'ordinamento sportivo

Società sportive

Elementi cardine dell'ordinamento sportivo sono ovviamente le società e le persone fisiche, quali atleti, tecnici, dirigenti e ufficiali di gara.

Una società sportiva si può definire, secondo dottrina, come un'organizzazione di tipo associativo che persegue come oggetto principale l'esercizio della pratica sportiva²⁷, nel caso di questa trattazione, del gioco del calcio.

²⁶ La restante parte si divide tra ricavi da ingresso da stadio (7%), ricavi da sponsor e attività commerciali (20%), contributi in conto esercizio (1%), altri ricavi e proventi diversi (12%) e plusvalenze per cessione di giocatori (18%). Fonte: Report Calcio 2023.

²⁷ Mancin Moreno, *L'ordinamento sportivo ed i relativi soggetti*, Inedito, 2010.

Ogni società sportiva deve essere affiliata ad una Federazione Sportiva Nazionale (la FIGC nel caso delle società di calcio) riconosciuta dal CONI e, addirittura, nel caso delle società professionistiche, l'affiliazione è un requisito per procedere al deposito dell'atto costitutivo (da eseguire secondo l'art. 2330 del Codice civile).

L'affiliazione è un atto con cui le società acquistano il complesso di diritti ed obblighi nascenti dalle norme amministrative, disciplinari, economiche e giuridiche che riguardano l'attività sportiva²⁸. Nel caso delle società di calcio, l'affiliazione alla FIGC comporta, di conseguenza, l'affiliazione anche alla UEFA e alla FIFA.

Nell'ordinamento sportivo si distinguono due tipologie di società: quelle professionistiche e quelle dilettantistiche.

Tra le due categorie, la distinzione non si basa solo sulla lega di appartenenza (Serie A/B/C per i professionisti e Lega Nazionale Dilettanti per i dilettanti) ma riguarda anche e soprattutto gli aspetti giuridici, economici e fiscali di organizzazione societaria.

Gli elementi essenziali di una società professionistica si possono ritrovare all'art. 13 del Decreto legislativo n. 36 del 28 febbraio 2021 "recante riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo". Il decreto riprende in maniera completa i criteri utilizzati all'art. 10 della Legge n. 91 del 23 marzo 1981, contenente "Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti".

Gli elementi sono:

- costituirsi nella forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata, con obbligo di nomina del collegio sindacale;

²⁸ <https://www.101professionisti.it/guide/sportivo/affiliazione.aspx>

- l'atto costitutivo deve prevedere che la società possa svolgere in via esclusiva l'attività sportiva e le attività connesse o strumentali;
- la costituzione di un organo consultivo alla tutela degli interessi specifici dei tifosi;
- una quota parte degli utili, non meno del 10%, deve essere destinata a scuole giovanili di addestramento e formazione tecnico-sportiva.

L'ultimo punto, in particolare, è stato introdotto dal Decreto-legge n. 485 del 20 settembre 1996 quando venne ammessa per la prima volta nel mondo dello sport, e quindi del calcio, la finalità di lucro, cioè la possibilità di distribuire la ricchezza generata tra gli azionisti, con la prescrizione sopra citata per le scuole giovanili o per la formazione tecnica. Questa novità si rese necessaria per adattare l'ordinamento italiano alla pratica diffusa negli altri paesi di quotazione in Borsa delle società.

Le nuove disposizioni sulle società ed associazioni dilettantistiche sono anch'esse contenute nel D. lgs. 36/2021. Secondo l'art. 6 possono assumere quattro differenti forme giuridiche:

1. Associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli artt. 36 e seguenti del Codice civile (ASD non riconosciuta)
2. Associazione sportiva con personalità giuridica (ASD riconosciuta)
3. Società di capitali e cooperative di cui al Libro V, titoli V e VI, del Codice civile
4. enti del terzo settore costituiti ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del Decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017, iscritti al Registro unico nazionale del terzo settore e che esercitano, come attività di interesse generale, l'organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche e sono iscritti al registro delle attività sportive dilettantistiche di cui all'art. 10 del decreto.

Oltre a disciplinare l'atto costitutivo e lo statuto, il decreto legislativo sancisce l'assenza di finalità di lucro per le associazioni e le società sportive dilettantistiche, fatto salvo quanto previsto ai commi 3 e 4-bis dell'art. 8, di cui si parlerà nel seguito della presente trattazione.

Persone fisiche

Come in tutti gli ordinamenti giuridici, anche in quello sportivo le persone fisiche sono un elemento essenziale e che fa sì che tale ordinamento possa continuare ad esistere e operare.

Nella categoria "persone fisiche" nel mondo del calcio si possano far rientrare una pluralità di individui che concorrono al funzionamento di questo sport.

Le categorie di persone fisiche riconosciute sono: i calciatori, i dirigenti, i tecnici e gli arbitri.

Il legame che lega i soggetti con l'ordinamento sportivo è detto "tesseramento". Definito dal comma 1 dell'art. 15 del già citato D. lgs. 36/2021, è "l'atto formale con il quale la persona fisica diviene oggetto dall'ordinamento sportivo ed è autorizzata a svolgere attività sportiva con una associazione o società sportiva e, nei casi ammessi, con una Federazione sportiva nazionale o Disciplina sportiva associata o Ente di promozione sportiva".

Nella tabella seguente, con dati tratti dal Report Calcio 2023 elaborato dalla FIGC, è riepilogata la situazione nella stagione sportiva 2021-2022 con la variazione percentuale rispetto alla stagione sportiva 2014-2015, primo anno con l'attuale organizzazione²⁹:

²⁹ Dalla stagione sportiva 2014-2015 è entrata in vigore la riforma della Serie C (allora denominata Lega Pro) che ha previsto la soppressione della Seconda Divisione (l'ex Serie C2) e l'accorpamento in un unico campionato, diviso in 3 gironi, delle 60 squadre facenti parte del terzo livello del calcio italiano. Attualmente, quindi, il calcio in Italia è organizzato nei seguenti livelli: 1) Serie A; 2) Serie B, 3) Serie C; 4) Serie D; 5) Eccellenza; 6) Promozione; 7) Prima categoria; 8) Seconda categoria; 9) Terza categoria. Si rammenta, inoltre, che dall'Eccellenza in poi, i campionati sono organizzati dai Comitati regionali o provinciali della Lega Nazionale Dilettanti.

Tabella 1 - Fonte: Report Calcio 2023

	2021-2022	Variazione % rispetto alla stagione sportiva 2014-2015
Società	11.380	-15,6%
Professionistiche	98	-3,9%
Dilettantistiche	8.796	-12,7%
Settore Giovanile e Scolastico	2.486	-25,1%
Squadre	59.006	-4,0%
Professionistiche	484	15,8%
Dilettantistiche	13.219	-12,2%
Settore Giovanile e Scolastico	45.303	-1,4%
Calciatori tesserati	1.049.060	-4,6%
Attività professionistica	13.423	9,9%
Professionisti	3.101	10,5%
Giovani di serie	10.322	9,8%
Attività dilettantistica	362.802	-6,7%
Settore Giovanile e Scolastico	672.835	-3,6%
Tecnici tesserati FIGC	37.367	51,2%
Allenatori	34.534	50,7%
Preparatori atletici	730	98,4%
Medici	778	37,5%
Operatori sanitari	1.325	55,7%
Arbitri	30.577	-12,0%
Organi Tecnici Nazionali	1.831	-3,0%
Organi Tecnici Regionali e Sezionali	28.746	-12,6%
Dirigenti tesserati	274.226	16,4%
Totale tesserati	1.391.230	-0,2%

Le società sportive sono sottoposte ad un forte controllo da parte della Federazione come disposto dal comma 10-bis dell'art. 13³⁰ del D. lgs. 36/2021 e dalla delibera adottata dal CONI nel corso della 912^a riunione della Giunta Nazionale. Con particolare riferimento alle società professionistiche, ed al fine di garantire il regolare svolgimento delle competizioni e la possibilità di iscrizione ai campionati, le Federazioni verificano l'equilibrio economico e

³⁰ D. lgs. 36/2021 art. 13, c. 10-bis "Allo scopo di garantire la possibilità di iscrizione ai prossimi campionati sportivi, il regolare svolgimento degli stessi e l'equa competizione, le società sportive professionistiche sono sottoposte, al fine di verificarne l'equilibrio economico e finanziario, a tempestivi, efficaci ed esaustivi controlli e ai conseguenti provvedimenti stabiliti dalle federazioni sportive nazionali nei rispettivi statuti, secondo modalità e principi approvati dal CONI, entro quindici giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione".

finanziario e patrimoniale delle società sportive attraverso un organismo di controllo dotato di terzietà ed indipendenza.

La FIGC attua questo potere attraverso il Sistema delle licenze nazionali, i cui organi sono la Commissione di Vigilanza sulle Società di Calcio Professionistiche (Co.Vi.So.C.) e la Commissione Criteri Infrastrutturali e Sportivi-Organizzativi che svolgono attività consultiva, di controllo ed esercitano anche poteri sanzionatori secondo gli artt. 77 e seguenti, facenti parte del Titolo VI – Controlli sulla gestione economica finanziaria delle società professionistiche – delle Norme Organizzative Interne Federali.

Inoltre, al comma 5 dell'art. 1 dello Statuto federale, la FIGC adotta ulteriori prescrizioni nei confronti dei soggetti; infatti, essi sono tenuti a:

- a) osservare i principi di lealtà, probità e sportività secondo i canoni della correttezza;
- b) conformarsi alle Regole del giuoco del calcio adottate dall'International Football Association Board (IFAB) e alle Regole del giuoco del calcio a cinque adottate dal Comitato esecutivo della FIFA;
- c) rispettare in ogni momento gli Statuti, i regolamenti, le direttive e le decisioni della FIFA e della UEFA;
- d) riconoscere nei rapporti con la FIFA e la UEFA la giurisdizione del Tribunale Arbitrale dello Sport di Losanna ai sensi e nei limiti di quanto previsto nelle rilevanti disposizioni degli Statuti della FIFA e della UEFA;
- e) adire quale giudice di ultima istanza, per risolvere ogni controversia a livello nazionale derivante da o relativa all'applicazione delle norme statutarie o regolamentari della FIGC, l'istituzione arbitrale di cui all'art. 30, comma 3, con esclusione della competenza dei giudici ordinari ai sensi e nei limiti di quanto previsto all'art. 30, comma 4, dello Statuto stesso.

L'ultimo punto è molto importante ed è denominato "vincolo di giustizia" o "clausola compromissoria" e comporta l'obbligatorietà per tutti i soggetti dell'ordinamento sportivo, pena l'irrogazione di sanzioni disciplinari stabilite dalle norme federali, di adire esclusivamente gli organi di giustizia sportiva in caso di controversie sorte in ambito sportivo. Come rilevato dalla sentenza n. 42 della Sezione IV della Corte Federale d'Appello FIGC³¹, "il vincolo di giustizia è espressione del principio di autonomia dell'ordinamento sportivo nazionale rispetto all'ordinamento statale". I rapporti tra i due ordinamenti sono regolati dall'art. 1, primo e secondo comma, del Decreto-legge n. 220 del 19 agosto 2003³², poi convertito con modificazioni dalla Legge n. 280 del 17 ottobre 2003. Il collegio continua affermando che, dal dettato normativo, si evince che si tratta di "un'autonomia limitata" data l'emersione di "una riserva di giurisdizione statale, talora esclusiva, talora concorrente, laddove fatti e situazioni giuridiche rilevanti per l'ordinamento sportivo non esauriscono i propri effetti all'interno dello stesso ma siano altresì produttivi di conseguenze anche nel contesto extra-sportivo, assumendo pertanto rilevanza per l'ordinamento generale"³³. Inoltre, sempre secondo i giudici federali: "Nell'ambito sportivo (...) operano contemporaneamente la giustizia sportiva, preposta alla soluzione delle questioni e al soddisfacimento delle esigenze proprie dell'ordinamento settoriale di riferimento, e la giustizia statale, quale indispensabile garanzia a tutela delle situazioni giuridiche soggettive, se e laddove l'attività sportiva abbia rilevanza esterna nell'ordinamento statale"³⁴.

³¹ Corte di Appello Federazione Italiana Giuoco Calcio, Sezione IV, Sentenza, 5 novembre 2020, n. 42, stagione sportiva 2020-2021

³² D.L. 220/2003 – "c.1. La Repubblica riconosce e favorisce l'autonomia dell'ordinamento sportivo nazionale, quale articolazione dell'ordinamento sportivo internazionale facente capo al Comitato Olimpico Internazionale. c. 2. I rapporti tra l'ordinamento sportivo e l'ordinamento della Repubblica sono regolati in base al principio di autonomia, salvi i casi di rilevanza per l'ordinamento giuridico della Repubblica di situazioni giuridiche soggettive connesse con l'ordinamento sportivo".

³³ Corte di Appello FIGC, Sent. 42/2020-2021.

³⁴ Ibid.

Capitolo 2

L'evoluzione delle società professionistiche

SOMMARIO: 2.1 Introduzione – 2.2 Primo periodo – 2.3 Secondo periodo –
2.4 Terzo periodo – 2.5 Conclusioni

2.1 Introduzione

Come visto nel primo capitolo, all'interno della FIGC sono presenti sia società professionistiche che dilettantistiche; ciò che contraddistingue maggiormente le prime dalle seconde è la presenza della finalità di lucro, inteso come lucro soggettivo, cioè la possibilità di distribuire ai soci l'utile generato dalla gestione. Da molti anni, però, i bilanci delle società professionistiche di calcio sono in forte perdita e la pandemia da Covid-19 non ha fatto altro che peggiorare la situazione. Infatti, come evidenziato dalla FIGC nella pubblicazione "Report Calcio 2023", che analizza la stagione sportiva 2021-2022, la perdita aggregata nelle tre stagioni (2019-2020, 2020-2021 e 2021-2022)¹ coinvolte dalle misure per il contrasto della pandemia è di quasi 3,6 miliardi di euro, per una media di 1,2 miliardi a stagione, contro i "soli" 412 milioni di euro di rosso del 2018-2019. La causa principale di queste perdite pregresse è l'aumento esponenziale negli ultimi decenni che ha avuto il costo del personale tesserato (calciatori e allenatori) che è, però, una conseguenza di alcune tappe susseguitesesi dagli anni 60 del secolo scorso.

¹ Per contrastare la pandemia da Covid-19, il mondo del calcio ha dovuto adottare una serie di misure straordinarie che hanno impattato in maniera significativa sui bilanci dei club. Tra le più rilevanti si può annoverare la sospensione dei campionati tra marzo e giugno 2020 e la chiusura parziale o totale degli stadi dal 2020 al 2022. Inoltre, i giocatori e gli staff delle squadre sono stati sottoposti a controlli sanitari giornalieri per scongiurare il pericolo di diffusione del virus nei gruppi-squadra.

Nel tentativo di ricostruire i passaggi che hanno portato a questa situazione, la dottrina² ha evidenziato che si possono dividere gli eventi storici in tre periodi distinti:

1. negli anni 60 e 70 in cui nascono e si sviluppano le prime competizioni internazionali (come l'allora Coppa dei Campioni), aumenta la dimensione economica dei club che cambiano natura e da associazioni sportive diventano società di capitali;
2. dal 1981, anno della prima legge sullo sport professionistico, alla metà degli anni 90;
3. dal 1996 fino ad oggi.

Ognuno dei tre periodi, che verranno analizzati singolarmente nel seguito di questa trattazione, è caratterizzato dalla compresenza di due fattori:

- a) la precaria situazione economico-finanziaria dell'intero comparto calcistico;
- b) cambiamenti significativi della disciplina del rapporto di lavoro che legano gli sportivi professionisti alle società di appartenenza, con inevitabili e significative ripercussioni sul piano gestionale ed economico.

Questi due elementi sono fortemente interconnessi ed entrambi si influenzano a vicenda dato che i cambiamenti giuslavoristici apportati hanno prodotto forti ripercussioni sui conti dei club ma questi ultimi sono stati anche una delle cause del cambiamento della disciplina che ha portato il passaggio dal dilettantismo al professionismo; infatti, la Federazione e lo Stato sono intervenuti più volte, come si vedrà in seguito, per porre rimedi a delle crisi del settore e per adeguare le normative ai cambiamenti del contesto.

² Mancin Moreno, *Il bilancio delle società sportive professionistiche*, CEDAM, 2009.

2.2 *Primo periodo*

La nascita delle moderne società calcistiche si fa risalire agli anni 60, periodo nel quale i club sono costituiti nella forma giuridica dell'associazione sportiva e sono di proprietà, oltre che gestite, dalla figura del "patron" che risulta essere il principale responsabile delle obbligazioni sociali.

Dopo che nei precedenti anni in cui da attività svolta nel tempo libero si è passati ad attività organizzata in tornei, in questo decennio avviene il passaggio successivo in cui le associazioni sportive si trovano nell'impossibilità di far fronte a tutte le spese solamente grazie al contributo degli aderenti e così si rivolgono sempre più al mercato. Le cause di questo aumento dei costi sono da ritrovarsi (i) nella maggiore attenzione verso il risultato sportivo, con l'aumento del tasso tecnico delle competizioni nazionali ed internazionali e (ii) il progressivo interessamento dei media, e quindi del pubblico, verso questo sport grazie anche ad una maggiore possibilità di fruirne via televisione o radio.

Questa maggiore visibilità spinge ad un accrescimento dei costi per poter competere ma la maggior parte dei club non è in grado di sostenere un cambiamento così radicale nella gestione con le seguenti conseguenze³:

- a) alla figura del praticante-associato si sostituisce quella del calciatore professionista;
- b) aumenta il livello di indebitamento dovuto al perseguimento dell'obiettivo di migliorare il tasso tecnico delle squadre;
- c) sistematico disavanzo finanziario⁴.

In sostanza, le cause della crisi sistemica del calcio italiano in questo periodo sono da ricondursi all'inadeguatezza organizzativa incapace di adattarsi ad un contesto mutato, in cui delle associazioni sportive rimaneva di fatto solo il nome

³ Mancin M., *Il bilancio delle società sportive professionistiche*, cit.

⁴ In questo periodo non si può parlare di perdita "economica" dato che i club erano tenuti alla rendicontazione secondo un criterio finanziario; quindi, venivano mostrati gli incassi ed i pagamenti. Al contrario, il risultato economico prescinde da questi ultimi.

mentre nella sostanza, i club si sono trasformati in realtà di tipo imprenditoriale. È importante notare che nonostante la principale causa dell'indebitamento è l'aumento dei costi verso gli atleti, nell'ordinamento giuridico non venne introdotta, almeno fino al 1981, una specifica disciplina sul rapporto di lavoro tra lo sportivo professionista e la società di appartenenza.

Le uniche norme introdotte sul tema in questo periodo sono due delibere del Consiglio Federale della FIGC nel 1966 che, per guidare il passaggio da associazioni sportive a società di capitali, sancirono che il passaggio di forma societaria fosse una condizione per iscriversi ai campionati.

La prima delibera, del 16 settembre, sancì lo scioglimento delle associazioni calcistiche professionistiche e la nomina di un commissario straordinario per ciascun club, mentre con quella del 21 dicembre venne approvato uno schema-tipo di statuto che ogni club avrebbe dovuto adottare.

Il cambiamento obbligò le società ad uniformarsi ad un sistema di contabilità economico-patrimoniale per rispondere al criterio di trasparenza e consentire maggiori controlli della Federazione. Inoltre, con lo schema di Statuto, la Federazione ed il CONI applicarono un rigido controllo sulle finanze dei club, addirittura, secondo alcuni, invadendo l'autonomia decisionale di un soggetto giuridico privato da parte di un ente pubblico⁵.

In particolare, alcuni articoli del modello di statuto meritano un approfondimento:

- Art. 3 – oggetto sociale: stabilisce che la società ha per oggetto sociale la formazione, la preparazione e la gestione di squadre di calcio, nonché la preparazione e l'organizzazione di gare, di tornei e di ogni altra attività calcistica in genere.

⁵ Come scritto nel primo capitolo, il CONI è un ente pubblico dal 1942 mentre per quanto riguarda la FIGC, in quegli anni era ancora forte la tesi pubblicistica.

- Art. 22 – assenza di scopo di lucro soggettivo: legittima le società a generare ricchezza attraverso l'esercizio della disciplina sportiva (lucro oggettivo) ma viene ribadita, al contempo, l'impossibilità di redistribuirla ai soci sotto qualsiasi forma (lucro soggettivo), vincolando la destinazione degli utili all'attività sportiva del club.
- Art. 5 – partecipazioni azionarie e rappresentanti esterni tra i soci: l'articolo legittima la FIGC ad acquisire, fino ad un massimo del 5% del capitale sociale, la partecipazione azionaria di una società e vieta l'acquisizione di quote o azioni in altre società di calcio da parte di altri club.
- Art. 19 – controllo esterno sulle scelte di gestione: si stabilisce che ogni operazione straordinaria che una società professionistica vuole intraprendere, deve avere l'autorizzazione preventiva della FIGC.

Il sistema disegnato dal Consiglio Federale non ha prodotto gli esiti sperati; infatti, negli anni 70, la necessità di competere a livello internazionale e l'impossibilità di avere un ritorno per gli azionisti portarono all'inevitabile conseguenza che i presidenti, alla ricerca di remunerazioni indirette in termini di ritorno di popolarità, prestarono sempre meno attenzione all'equilibrio economico-finanziario dei club, nella rincorsa a qualsiasi costo del risultato sportivo, in un circolo vizioso⁶ che fece aumentare esponenzialmente le perdite.

2.3 *Secondo periodo*

Il secondo periodo in cui si può dividere l'evoluzione delle società di calcio professionistiche in Italia parte dal 1981 ed arriva fino al 1996.

La data di inizio fa riferimento all'anno dell'emanazione della famosa Legge n. 91 del 23 marzo 1981 recante "Norme in materia di rapporti tra società e sportivi

⁶ La dinamica che si innescava era la seguente: il proprietario investiva grosse risorse nel club per portarlo al successo; quest'ultimo, se conseguito, dava al proprietario enormi guadagni in termini di immagine ed economici se il soggetto era anche proprietario di un'azienda di un altro settore. I guadagni indiretti venivano poi reinvestiti nella società per continuare a vincere.

professionisti” ma le origini si possono far risalire all’estate del 1978, quando il Pretore di Milano, rilevando la violazione della legge sulla manodopera⁷ nelle attività di calciomercato, bloccò le trattative ed inibì i dirigenti.

Il Governo dell’epoca intervenne immediatamente con il Decreto-legge n. 367 del 14 luglio 1978, legittimando di fatto il calciomercato e sancendo, all’art. 2⁸, l’impegno della politica di introdurre una legge sul tema del lavoro sportivo professionistico con una legge in un breve lasso di tempo.

L’intervento promesso arrivò nel 1981 con la legge sopra citata che, pur essendo rivolta allo sport in generale, rappresenta secondo la dottrina un intervento mirato, se non esclusivo, nei confronti del mondo del calcio.

La legge ha regolamentato essenzialmente tre aspetti:

1. L’oggetto sociale e la forma giuridica delle società;
2. Il sistema dei controlli federali;
3. Il rapporto dell’atleta con la società e le modalità di trasferimento dello stesso.

Oggetto sociale e forma giuridica

La L. 91/1981 ha sostanzialmente dato forza di legge alle norme della FIGC del 1966; infatti, all’art. 10, comma 1, si dà la possibilità di stipulare contratti con atleti professionisti solo a società sportive aventi la forma giuridica della società per azioni (S.p.A.) o, ampliando i confini delle norme federali, di società a responsabilità limitata (S.r.l.). Con riguardo all’oggetto sociale si conferma

⁷ La Legge n. 1369 del 23 ottobre 1960 sulla manodopera, vieta l’intervento di mediatori nella fase di stipulazione del contratto di lavoro subordinato. Tale, infatti, era considerato il rapporto di lavoro tra società e sportivo professionista.

⁸ Decreto-legge n. 367 del 14 luglio 1978 art. 2 “Con legge da emanarsi entro un anno dall’entrata in vigore del presente decreto, per i rapporti indicati nell’art. 1 sarà adottata una disciplina organica che, nel rispetto dell’autonomia dell’ordinamento sportivo, tuteli adeguatamente gli interessi sociali, economici e professionali degli atleti. Ai fini di cui al comma precedente è costituita presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, una commissione nominata con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri e composta da rappresentanti del Ministero del lavoro e della previdenza sociale e di quello del turismo e dello spettacolo, con la collaborazione del Comitato olimpico nazionale italiano (C.O.N.I.) e delle categorie Interessate”.

l'obbligo di reinvestire gli utili per "il perseguimento dell'attività sportiva". Anche il divieto di lucro soggettivo viene confermato ed è stabilito che nel momento della liquidazione, l'eventuale residuo attivo, dopo aver dato il valore nominale, deve essere assegnato al CONI.

Sistema controlli federali

La legge non solo conferma e dona forza di legge ai controlli federali già esistenti ma, addirittura, li inasprisce, in particolare agli artt. 12 e 13 dove da un lato estende l'approvazione federale ad altri atti di gestione e dall'altro dà il potere alla Federazione, limitatamente a casi estremi, di chiedere la liquidazione al tribunale.

La dottrina⁹ ha definito paradossale il sistema dei controlli perché pur essendo stato creato a salvaguardia dell'equilibrio economico e finanziario del mondo del calcio, è anche una delle "concause principali" della crisi avvenuta successivamente. Infatti, le società si sono viste private, a norma di legge:

- a) di autonomia economica: non essendo consentito il lucro soggettivo;
- b) di autonomia decisionale (che è propria di una qualsiasi società di diritto privato): dato che la Federazione doveva autorizzare, in via preventiva, praticamente tutte le scelte di gestione operativa.

La conseguenza di ciò è il mancato sviluppo di una cultura d'impresa nella gestione di società che ormai non potevano essere più relegate a passatempo domenicale di ricchi imprenditori ma, con la nuova dimensione economica internazionale in cui si stabilirono, diventavano importanti operatori economici capaci di generare, direttamente o indirettamente, enorme ricchezza.

Inoltre, sempre secondo la dottrina, nel definire il sistema dei controlli, il legislatore commise un errore di fondo di grandi dimensioni, non accorgendosi che la causa del dissesto finanziario non era dovuta a scelte di natura

⁹ Mancin M., *Il bilancio delle società sportive professionistiche*, cit.

straordinaria o alla gestione operativa ma ai costi della gestione corrente, in particolare al grande squilibrio tra ricavi e spesa per gli stipendi dei calciatori.

Il rapporto dell'atleta con la società e le modalità di trasferimento dello stesso

La grande innovazione della L. 91/1981 è legata alla disciplina del rapporto contrattuale tra gli atleti e le società e le modalità di trasferimento.

Prima dell'entrata in vigore del nuovo provvedimento, il rapporto tra calciatore e società di appartenenza era legato da due distinti rapporti:

- a) rapporto di lavoro sportivo: trovava origine nel contratto di ingaggio, sulla base del quale si definiva il compenso spettante al calciatore professionista sulle base delle prestazioni fornite;
- b) rapporto di vincolo sportivo: attraverso il quale la società poteva avvalersi del diritto esclusivo delle prestazioni sportive del calciatore per tutta la durata della sua carriera. Il calciatore non poteva quindi legarsi ad altra società, a meno che quella di appartenenza non avesse dato il consenso.

Ai fini della presente trattazione, l'elemento più importante è il vincolo sportivo. L'obiettivo dell'istituto è dibattuto dalla dottrina¹⁰ ma è indubbio che ha finito per diventare un elemento del bilancio della società, dato che l'atleta era considerato come un bene patrimoniale di cui il club poteva disporre ed il calciatore non aveva potere contrattuale.

La Corte di Giustizia delle Comunità Europee intervenne e dichiarò, con la sentenza Donà¹¹, illegittime le restrizioni ai trasferimenti ed affermò che ai

¹⁰ Per alcuni la finalità prevalente è salvaguardare la correttezza delle competizioni impedendo che un atleta potesse abbandonare una squadra; per altri era posto a tutela degli interessi economici delle società, in particolare quelle minori, poiché evitava la concentrazione dei migliori calciatori nelle società più ricche.

¹¹ Corte di Giustizia dell'Unione europea, sent. 14 marzo 1976, Gaetano Donà c. Mario Mantero, C-13/76, ECLI:EU:C:1976:115

calciatori doveva essere applicata la disciplina sulla libera circolazione dei fattori produttivi.

Alla luce della sentenza della Corte di Giustizia, la L. 91/1981, all'art. 16, prevede la graduale eliminazione (in 5 anni) del vincolo sportivo e agli artt. 5 e 6 una nuova disciplina per le modalità di trasferimento dei calciatori, che da quel momento in avanti poteva avvenire in due modi:

1. Art. 5 – cessione del contratto: secondo cui i contratti, che legano atleti e società, possono avere durata massima di cinque anni. I contratti possono comunque essere ceduti entro la loro scadenza naturale da una società ad un'altra, se vi è il consenso del giocatore e sono osservate le regole federali.
2. Art. 6 – trasferimento dell'atleta: nella versione originaria, la norma prevedeva che allo scadere del contratto, il giocatore è libero di stipulare un nuovo accordo con qualsiasi società di suo gradimento; quest'ultima è tenuta però a corrispondere al precedente club di appartenenza un indennizzo denominato "Indennità di Preparazione e Promozione" (IPP).

L'indennità aveva l'obiettivo di garantire alla società cedente almeno una parte dei costi sostenuti nell'arco della durata contrattuale dell'atleta ed era calcolata con un algoritmo creato ad hoc dalle federazioni. Nei fatti, riprodusse alcune fattispecie del vincolo sportivo dato che il giocatore, benché scaduto il contratto, poteva trasferirsi solamente nei club che erano disposti o si potevano permettere di pagare l'IPP che spesso raggiungeva importi molto elevati.

La L. 91/1981 ha avuto principalmente il merito di legittimare con forza di legge alcune norme federali e di essere stato il primo tentativo di disciplinare il modo organico un settore fino ad allora sprovvisto di una legge specifica ma la permanenza del divieto di lucro soggettivo, del tutto in controtendenza con il contesto, ha fatto sì che i problemi economico-finanziari potessero diventare anche più gravi. L'abolizione del vincolo e la successiva introduzione dell'IPP sembrano essere più un compromesso tra quanto stabilito dalla Corte di

Giustizia e quanto voluto da società e FIGC, per cui il vincolo rappresentava un importante componente del patrimonio societario.

2.4 Terzo periodo

La situazione venutasi a creare dopo la legge dei primi anni 80 rimase inalterata fino alla metà degli anni 90 quando due grossi fatti concomitanti determinarono una rivoluzione di cui ancora oggi si possono apprezzare le conseguenze.

Il primo fatto è la famosa Sentenza Bosman della Corte di Giustizia dell'Unione europea mentre il secondo è l'avvento delle Pay tv con la conseguente enorme liquidità immessa nel mondo del calcio.

Sentenza Bosman

La vicenda, origine della controversia, riguarda il calciatore belga Jean Marc Bosman, il quale nel 1993 intentò una causa contro la UEFA, la Federazione di calcio belga ed il RFC Liegi, l'ultimo club per cui aveva militato. Le questioni pregiudiziali portate davanti ai giudici europei erano due:

1. Se il diritto di pretendere il pagamento di un'indennità (in Italia l'IPP) da un'altra società per il trasferimento di un calciatore con il contratto scaduto fosse legittimo.
2. Se le norme delle federazioni calcistiche nazionali, che limitavano il numero di giocatori stranieri con cittadinanza di uno Stato membro UE che potevano essere schierati in campo, fossero legali.

Dopo numerose controversie, il 15 dicembre 1995, la Corte di Giustizia emise il suo verdetto con la sentenza C-415/93¹² ed in entrambi i casi diede ragione a Bosman, affermando che si stessero esercitando delle limitazioni alla libera circolazione dei lavoratori.

¹² Corte di Giustizia dell'Unione europea, sent. 15 dicembre 1995, Jean-Marc Bosman c. Union royale belge des sociétés de football association ASBL e Royal club liégeois SA e Union des associations européennes de football, C-415/93, ECLI:EU:C:1995:463

L'efficacia della sentenza era però limitata in quanto erano vietate solamente le indennità relative agli scambi di calciatori tra due squadre di due diversi Stati membri e quindi si rese necessario intervenire per non creare discriminazioni al mercato: infatti, sarebbe stato più conveniente acquistare dall'estero, a svantaggio dei calciatori nazionali, dato che non era più richiesto il pagamento dell'indennità.

Con riferimento all'efficacia "temporale" della sentenza, la Corte si rese celermente conto delle conseguenze che poteva avere l'efficacia retroattiva (come prassi delle sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia) dell'abolizione delle IPP, e quindi stabilì che la nuova disciplina non si doveva applicare alle indennità già pagate o comunque da pagare a seguito di un'obbligazione sorta prima della data di pubblicazione della sentenza.

Il Governo italiano affrontò sin da subito il problema e con urgenza emanò il Decreto-legge n. 272 del 17 maggio 1996 con cui voleva affrontare il problema dell'IPP da un punto di vista "sportivo", in termini di alterazione del mercato a favore dei calciatori stranieri, e "contabile" dovuto al fatto che l'eliminazione improvvisa delle IPP comportò una netta diminuzione dell'attivo patrimoniale per le società, dato che a bilancio, i diritti delle prestazioni sportive, erano contabilizzati al netto del presumibile valore dell'IPP che si sarebbe potuta incassare.

Il decreto prevedeva che:

- a) Le IPP venivano abrogate del tutto ma veniva lasciata l'opportunità alle Federazioni dei singoli sport di inserire un "Premio di addestramento e formazione tecnica" (lato "sportivo").
- b) Venne introdotta una norma, in deroga agli ordinari criteri di valutazione del Codice civile, per cui le società potevano distribuire l'effetto economico negativo dell'eliminazione delle IPP in tre esercizi. Inoltre, vennero date agevolazioni fiscali per cui il nuovo Premio di formazione di cui sopra era esente dall'applicazione dell'I.V.A.

Questo decreto-legge non venne convertito, così come la sua reiterazione (Decreto-legge n. 383 del 22 luglio 1996) ma con il Decreto-legge n. 485 del 20 settembre 1996 venne attuata una riforma più organica ed incisiva con:

- a) l'abrogazione del divieto di lucro soggettivo;
- b) l'obbligatorietà del Collegio sindacale per le S.r.l.;
- c) modifica del controllo delle federazioni che viene limitato nell'ambito sportivo al fine di garantire il regolare svolgimento delle competizioni ed inoltre, viene abrogato il potere delle federazioni di richiedere al tribunale la liquidazione.

Il decreto venne poi convertito con la Legge n. 586 del 18 novembre 1996 in cui vennero apportate ulteriori novità:

- a) L'oggetto sociale venne modificato, riconoscendo che le società sportive professionistiche potessero svolgere delle attività di natura economica, sempre però accessoria all'organizzazione di eventi sportivi¹³.
- b) Una quota degli utili (almeno il 10%) che si possono redistribuire ai soci venne vincolata alla destinazione delle "scuole giovanili di addestramento e formazione tecnico-sportiva".

Pay Tv

Il secondo grande fatto che ha provocato la rivoluzione di fine anni 90 è l'avvento delle Pay Tv. L'aumento della diffusione sui media ha rivoluzionato le modalità di fruizione delle partite da parte dei tifosi e ha fatto sì che le società di calcio ricevessero un enorme quantità di denaro nelle proprie casse.

I ricavi da diritti tv nel giro di pochi anni hanno aumentato il loro valore in modo esponenziale fino ad arrivare a 1,7 miliardi nella stagione sportiva 2020-2021 e 1,2 miliardi in quella 2021-2022 tra Serie A, Serie B e Serie C¹⁴.

¹³ Con le modificazioni inserite attraverso la L.586/1996, l'art. 10, c. 2, della L. 91/1981 stabiliva che: "L'atto costitutivo deve prevedere che la società possa svolgere esclusivamente attività sportive ed attività ad esse connesse e strumentali".

¹⁴ Fonte: Report Calcio 2023.

La crescita è avvenuta in modo costante, eccetto una contrazione di un paio di anni tra il 2002 e il 2003, quando scoppiò la c.d. “bolla” a seguito della crisi generalizzata del mercato delle tv a pagamento in Europa.

Il problema è che a questa enorme iniezione di denaro è corrisposto un ancora più grande aumento dei costi per il personale tesserato tra costo del cartellino, stipendio e percentuali ad agenti/intermediari. Infatti, dopo l'abolizione dell'IPP, per le società esistono tre possibilità nei casi in cui un calciatore arrivi alla scadenza del contratto:

- a) Acquisto di un nuovo giocatore, tesserato per un'altra squadra: comporta il pagamento di una somma di denaro alla società proprietaria e lo stipendio al calciatore è di norma aumentato rispetto a quello che percepisce nella squadra precedente¹⁵.
- b) Acquistare un nuovo giocatore svincolato: in questo caso non bisogna erogare nessun importo a nessun'altra squadra ma il calciatore chiederà un ingaggio più elevato di quello che chiederebbe se fosse stato tesserato per un altro club; inoltre, negli ultimi anni sono accordati dei bonus di ingaggio milionari e delle cospicue commissioni nei confronti dei rappresentanti dell'atleta.
- c) Rinnovo del calciatore a scadenza: in teoria l'unico costo da sostenere è il nuovo stipendio, spesso aumentato, ma negli ultimi anni questa tipologia di calciatori tratta l'ultima squadra come se fosse una qualsiasi e il club deve sostenere gli stessi costi esposti sopra nel caso di acquisto di calciatore svincolato.

Il rialzo degli stipendi è spesso una scelta inevitabile per alcuni club se vogliono cercare di arrivare al risultato sportivo prefissato; difatti, soprattutto l'accesso alle coppe europee, ed in particolare la Champions League, vale da solo circa 50 milioni di euro a stagione tra premi di partecipazione e diritti tv, senza

¹⁵ Nella prassi è circa il 10% del costo del cartellino.

contare gli incassi dai botteghini per le partite. I vantaggi del successo sportivo possono essere riassunti in tre categorie:

- a) benefici economici diretti: dati dai premi di partecipazione, dagli incassi da stadio e da diritti tv;
- b) forza contrattuale: nei confronti degli altri club, dei giocatori e degli sponsor;
- c) prestigio: in termini di maggiore visibilità della squadra, degli sponsor e aumento di tifosi, tutto ciò si traduce in benefici economici indiretti dal risultato sportivo.

Il circolo vizioso innescato dall'abolizione delle IPP fu alimentato dai diritti tv e dalla miopia delle società che continuarono a spendere in cartellini ed ingaggi sulla base dell'assunto che la crescita dei diritti tv sarebbe continuata ai tassi di crescita elevati del periodo. Come detto in precedenza nei primi anni 2000 si assistette ad un periodo di ridimensionamento con tassi di crescita dei diritti tv in declino ma costi per il personale bloccati dai contratti faraonici; conseguenza di ciò fu il fallimento di società come il Napoli o la Fiorentina, mentre la stessa sorte non toccò per poco anche al Parma e alla Lazio.

Per porre rimedio alla grave situazione, il Governo italiano intervenne con il "decreto salva-calcio" (Decreto-legge n. 282 del 24 dicembre 2002), poi convertito nella Legge n. 27 del 21 febbraio 2003. La norma consentiva alle società sportive professionistiche di spalmare in 10 anni le perdite durevoli di valore dei diritti sportivi dei calciatori (c.d. minusvalenze) anziché caricarle interamente nell'esercizio in cui la perdita si verificava. Il provvedimento fu oggetto di due procedure di infrazione, avviate dalla Commissione europea nei confronti dello Stato per violazione della normativa sugli aiuti di stato, dato che i club italiani erano avvantaggiati nei confronti di quelli esteri.

Fair Play Finanziario

L'analisi del terzo periodo termina con l'esposizione del Fair Play Finanziario, forse lo strumento più criticato dai tifosi di tutta Europa negli ultimi anni.

Varato dal Comitato Esecutivo UEFA nel 2010 su proposta dell'allora Presidente Michel Platini, è stata la risposta del massimo organismo continentale alla situazione in deficit della maggior parte dei club europei.

Gli obiettivi erano elencati all'art. 2 del Regolamento UEFA sulle licenze e sul Fair Play Finanziario:

1. migliorare la capacità economica e finanziaria dei club, aumentandone la trasparenza e la credibilità;
2. attribuire la necessaria importanza alla protezione dei creditori e garantire che i club saldino puntualmente le loro passività con i dipendenti, le autorità socio-fiscali e gli altri club;
3. introdurre più disciplina e razionalità nelle finanze del calcio di club;
4. incoraggiare i club a operare sulla base delle proprie entrate;
5. incoraggiare una spesa responsabile per il beneficio a lungo termine del calcio;
6. proteggere la redditività e la sostenibilità a lungo termine del calcio europeo per club.

Il primo FFP era basato i) sull'assenza di debiti scaduti non pagati e ii) sulla break-even rule.

La definizione dei primi di ritrova agli artt. 65 e 66 comma 3 dello stesso Regolamento e si tratta di debiti scaduti non pagati:

1. per attività di trasferimento, incluso qualsiasi importo dovuto in caso del soddisfacimento di certe condizioni;
2. indennità di formazione e contributi di solidarietà come definiti dal Regolamento FIFA sullo Status ed il Trasferimento dei calciatori;
3. qualsiasi responsabilità solidale decisa da un'autorità competente per la risoluzione di un contratto da parte di un giocatore;
4. verso i dipendenti;
5. verso le autorità fiscali o di previdenza sociale.

La Break-even rule è l'elemento più importante del FFP e si basa sul concetto del "Break even point", ossia la quantità di ricavi necessari a coprire la totalità dei costi aziendali e che prende in considerazione grandezze come i costi fissi, i costi variabili e i ricavi.

Il punto di pareggio fissato dalla UEFA era però diverso da quello economico; infatti, si punta al pareggio di bilancio su 3 esercizi ed inoltre, l'art. 61 del Regolamento ammette una perdita di 5 milioni che può salire a 30 milioni se interamente coperte dagli azionisti e non tramite prestiti bancari. È importante sottolineare che tra le spese non sono incluse quelle "virtuose" ossia quelle destinate alle infrastrutture (stadi/centri sportivi), quelle per i settori giovanili e quelle per il calcio femminile.

Il Regolamento espone anche le condizioni per cui il "Break-even" è rispettato ed inoltre sono riportati degli indicatori da rispettare per non incorrere nelle sanzioni che vanno dall'avvertimento alla revoca di un titolo europeo, passando per l'esclusione dalle coppe europee e sono irrogate dall'Organo di Controllo Finanziario dei Club.

Lo strumento si preoccupa anche dei casi di possibili aggiramenti della regola come, per esempio, quello in cui il proprietario del club inietta nelle casse societarie liquidità attraverso la sponsorizzazione di un'azienda a cui è collegato; in questi casi, la UEFA indaga e "adeguа i risultati della valutazione di bilancio in base alle entrate per sponsorizzazioni, scegliendo un livello appropriato ("fair value") a seconda dei prezzi di mercato¹⁶.

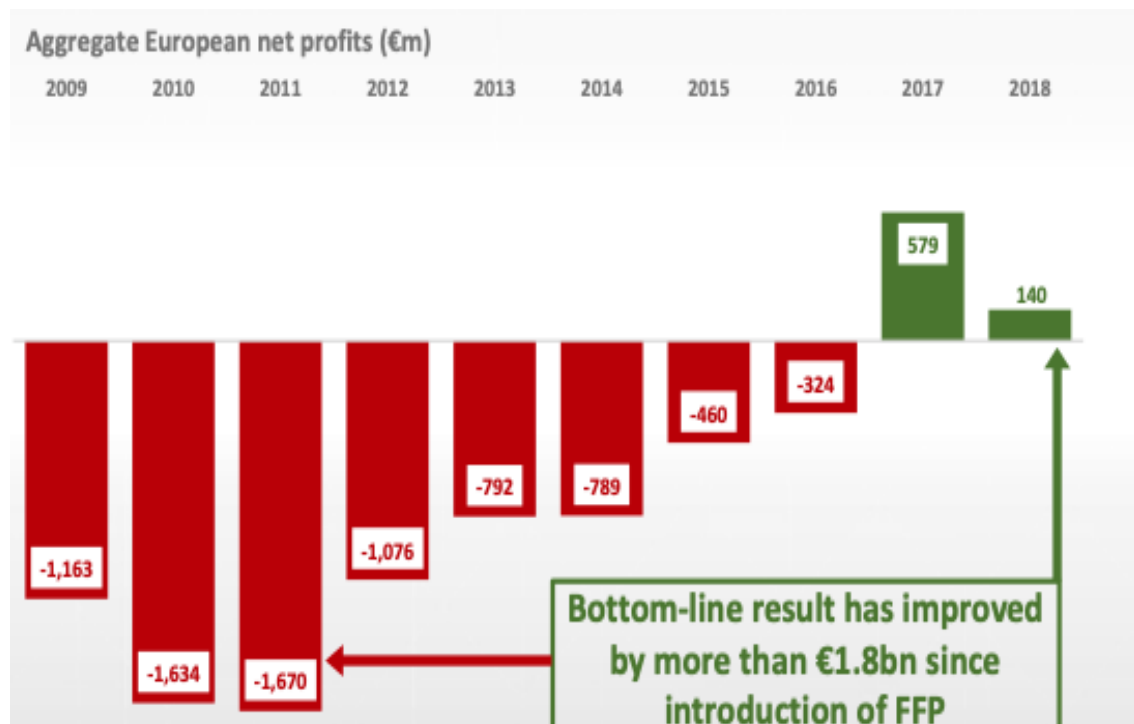
È indubbio quindi che il FFP ha avuto il successo sperato dalla UEFA; infatti, l'obiettivo dichiarato non è quello di eguagliare i club per dimensioni e ricchezza, ma far sì che i club possano costruire il proprio successo senza

¹⁶ <https://it.uefa.com/news/0212-0e89268bfa74-02f3a02f0463-1000--tutto-cio-che-c-e-da-sapere-sul-fair-play-finanziario/>

cercare soluzioni a breve termine e in un luogo in cui gli investimenti sul futuro abbiano un ritorno migliore.

Come evidenziato dalla UEFA¹⁷, le morosità sono state praticamente azzerate e le perdite generate dai club si sono notevolmente ridotte; infatti, la tabella sottostante dimostra che il profitto al netto delle imposte (“bottom-line profit”) è diventato positivo per la prima volta nel 2016, con un guadagno di più di 2 miliardi di euro nel 2017 rispetto all’anno di entrata in vigore il FFP (2011).

Figura 2 – Fonte: The European Club Footballing Landscape – Club Licensing Benchmarking Report – Financial Year 2018



¹⁷ <https://it.uefa.com/insideuefa/protecting-the-game/news/0211-0e88457cad6b-10ba548cbda7-1000--sostenibilita-finanziaria/>

Il FFP è stato comunque oggetto di una recente riforma con il nuovo “Regolamento UEFA sulle licenze per club e la sostenibilità finanziaria”¹⁸, voluto dalla UEFA per aiutare i club a superare il sistema che, seppur con ricavi elevati, è stato minacciato da un imponente aumento dei costi nel triennio 2018-2020 con la pandemia da Covid-19 che ha fatto peggiorare la situazione.

Il nuovo FFP si basa su tre pilastri:

1. solvibilità: si intende il pagamento puntuale dei debiti, elemento già presente nel primo FFP. In questo caso i controlli verranno effettuati ogni tre mesi da parte della UEFA e nelle date prefissate, ogni club non deve avere debiti insoluti verso altre società calcistiche, verso le autorità previdenziali/fiscali, verso i propri dipendenti e della UEFA;
2. stabilità: è modificata la “Break-even rule” infatti, il deficit ammesso nel triennio è raddoppiato (da 30 milioni a 60 milioni)¹⁹ ma adesso sono incluse anche le spese “virtuose”. Inoltre, se il patrimonio netto è negativo, esso dovrà migliorare almeno del 10% entro l’anno successivo. Ultimo, ma non meno importante, il calcolo avverrà sull’anno solare e non più sull’anno “sportivo” e quindi, ad esempio, il primo triennio coinvolge gli anni solari 2023, 2024 e 2025, non più le stagioni sportive 2023-2024, 2024-2025 e 2025-2026;
3. controllo dei costi: per la prima volta vengono controllati i “costi della squadra”. Questo insieme di regola limita la spesa per stipendi di giocatori e allenatori, trasferimenti (cartellini e ammortamenti) e compensi per agenti al 70% dei ricavi con un’implementazione graduale in tre stagioni sportive. Inoltre, gli ammortamenti sui cartellini²⁰ potranno avere una durata massima di 5 anni, a meno che non esista una

¹⁸ <https://documents.uefa.com/r/UEFA-Club-Licensing-and-Financial-Sustainability-Regulations-2023-Online>

¹⁹ Il limite è alzato a 90 milioni per i club in buona salute finanziaria e senza debiti.

²⁰ In economia, l’ammortamento è un procedimento contabile che ha lo scopo di ripartire su più anni il costo di beni aventi utilità pluriennale.

legge nello Stato di appartenenza del club che ammetta un'estensione maggiore, in questo caso il club dovrà presentare due bilanci, uno alle autorità nazionali con gli ammortamenti "reali" ed uno alla UEFA con ammortamenti di massimo cinque anni.

2.5 Conclusioni

Al termine della trattazione dell'evoluzione della normativa riguardante le società professionistiche è possibile notare che quasi tutti gli interventi sono stati attuati per cercare di porre rimedio ad una situazione economico-finanziaria grave, dovuta molto spesso all'alto costo degli stipendi che i club hanno corrisposto ai calciatori.

Con il nuovo Fair Play Finanziario per la prima volta è stata introdotta una norma che vuole cercare di arginare questa voce di spesa, introducendo un limite simile al Salary Cap di origine americana. Certamente questo nuovo regolamento può essere di aiuto ai club ma questi dovrebbero essere i primi ad autoresponsabilizzarsi e non spendere soldi che non hanno, attraverso la creazione di artifici contabili.

Le nuove norme in seno alla UEFA produrranno l'effetto di un aumento di giovani provenienti dai settori giovanili nelle squadre dato il loro costo praticamente nullo ma anche l'effetto di aumentare il divario tra i club appartenenti alle federazioni più ricche e tra quelli delle federazioni più povere; infatti, tutti i club europei sono fortemente dipendenti dai diritti tv, il cui tasso di crescita è cresciuto, negli ultimi anni, ad un tasso più elevato per i top-5 campionati rispetto agli altri²¹.

²¹ Fonte The European Club Football Landscape – Club Licensing Benchmarking Report – Emerging from the pandemic.

Capitolo 3

Le società professionistiche

SOMMARIO: 3.1 Introduzione – 3.2 IRES – 3.3 IRAP – 3.4 IVA – 3.5 IRPEF

3.1 Introduzione

Come visto nei capitoli precedenti, la prima legge di disciplina dello sport è la n. 91 del 23 marzo 1981. Questa norma si occupa solamente dello sport professionistico dato che la distinzione tra società professionistiche e dilettantistiche è rimessa alle singole federazioni e al CONI; infatti, secondo la legge possono ricadere nella definizione di “Società professionistiche” solamente quelle affiliate a Federazioni Sportive Nazionali che operano la distinzione tra professionismo e dilettantismo. Inoltre, le società professionistiche sono le uniche che possono stipulare contratti con sportivi professionisti.

In Italia, le FSN che riconoscono il professionismo sono attualmente sei (in ordine alfabetico):

- Federazione Ciclistica Italiana (F.C.I.)
- Federazione Italiana Giuoco Calcio (F.I.G.C)
- Federazione Italiana Golf (F.I.G.)
- Federazione Italiana Pallacanestro (F.I.P.)
- Federazione Motociclistica Italiana (F.M.I.)
- Federazione Pugilistica Italiana (F.P.I.)

La legge, come già osservato nel precedente capitolo, continua occupandosi della costituzione, dell'affiliazione e degli obblighi a cui sono sottoposte le società professionistiche. Gli articoli della L. n. 91/1981 sono stati poi ripresi nella recente riforma dello sport (Decreto legislativo n. 36 del 28 febbraio 2021)

con cui il legislatore è intervenuto soprattutto nella sfera dello sport a livello dilettantistico.

Essere una società professionistica o dilettantistica non è solamente una questione tecnica ovvero della categoria a cui si appartiene oppure una questione di quale legge applicare per disciplinare i rapporti con i tesserati. La distinzione si manifesta in maniera rilevante nella normativa fiscale e tributaria a cui sono assoggettate le società. In questo capitolo si parlerà quindi delle principali imposte gravanti sulle società professionistiche che, dal punto di vista tributario, sono equiparate alle società di capitali. Verranno trattate le principali quattro imposte che gravano sulle società di calcio professionistiche: l'IRES, l'IRAP, l'IVA e l'IRPEF.

3.2 IRES

Disciplina del tributo

L'imposta sul reddito delle società è stata introdotta il 1° gennaio 2004¹, in sostituzione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche. La disciplina dell'imposta è contenuta nel Titolo II del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.), approvato con il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986.

Il presupposto dell'imposta è all'art. 72 TUIR ed è il "possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6"². Si è quindi in presenza di un presupposto oggettivo, ossia il reddito, ed uno soggettivo, il possesso, in questo caso inteso come fonte che genera il reddito.

L'art. 73 si occupa dei soggetti passivi, che sono:

1. Le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua

¹ Con il Decreto legislativo n. 344 del 12 dicembre 2003.

² a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi.

assicurazione, nonché le società europee di cui al Regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al Regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato.

2. Gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.
3. Gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato.
4. Le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Il comma 3 dello stesso articolo si occupa di definire i concetti di società ed enti residenti e non residenti. Le prime sono quelle che “per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”³; per non residenti si fa riferimento alle società o enti residenti in altro stato ma che realizzano del reddito all'interno del territorio italiano, salvo che non esista un accordo con lo stato terzo che eviti la doppia imposizione.

La base imponibile dell'IRES si calcola diversamente a seconda della tipologia del soggetto passivo; l'art. 75 TUIR individua, infatti, tre categorie diverse su cui quantificare l'imponibile fiscale:

1. Società di capitali ed enti commerciali
2. Enti non commerciali
3. Società ed enti commerciali non residenti

Per determinare la base imponibile IRES dei club di calcio professionistici che, come si è visto precedentemente, sono società di capitali, valgono quindi le

³ DPR 917/1986, art. 73, c. 3

norme relative al primo gruppo e che sono contenute nella Sezione I del Capo II del TUIR, più precisamente gli artt. 81-116.

In linea generale, la base imponibile si determina partendo dall'utile o dalla perdita di esercizio risultante dal conto economico. A questa verranno poi applicate alcune modifiche, positive o negative, derivanti dall'applicazione della disciplina dettata nel TUIR.

Per la determinazione del reddito di impresa, ogni società di calcio deve rispettare tre principi, enunciati all'art. 109 del TUIR: i) di competenza; ii) di inerenza e iii) di previa imputazione al Conto Economico dei costi.

Il principio di competenza dice che i componenti positivi e negativi devono essere rilevati fiscalmente nel periodo d'imposta di competenza; inoltre, se i componenti non sono determinabili in modo obiettivo o non sono certi, saranno parte del reddito di impresa nel momento in cui lo diventeranno.

Nel secondo comma viene specificato quando un componente è, o meno, di competenza ed in seguito è individuato un periodo di imposta in cui vi è la competenza fiscale. Come rilevato da alcuni autori, però, "questi momenti di competenza, fissati dal legislatore nel TUIR, non trovano applicazione (...) per i soggetti che redigono i bilanci secondo i principi contabili OIC/IAS" infatti, questi soggetti ricorrono al principio di "derivazione rafforzata" e quindi l'imputazione temporale è uguale a quella dei principi contabili⁴.

Il principio di inerenza riguarda i componenti negativi di reddito. Il comma 5 dell'art 109 TUIR spiega che sono costi deducibili solo quelli che sono inerenti ad attività o beni da cui derivano ricavi per l'impresa (anche in potenza) che concorrono a formare il reddito dell'impresa.

Il principio di previa deduzione a Conto Economico dei costi dice che i componenti negativi non sono deducibili se non risultano imputati al Conto

⁴ Innamorato Aldo, *La determinazione del reddito imponibile nei soggetti passivi IRES*, su diritto.it, Network Maggioli Editore, 2020.

Economico relativo all'esercizio di competenza. Vi sono però elencate due eccezioni; infatti, sono deducibili:

- I costi imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della sezione che dispongono o consentono il rinvio.
- I costi che, pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge⁵.

L'aliquota attuale è fissata al 24% dal 2017. Dalla sua introduzione, quello effettuato dalla Legge di stabilità del 2016 è il secondo ribassamento dopo quello del 2008, dove da un'aliquota del 33% si è passati al 27,5%.

I bilanci delle società di calcio professionistiche

Come si è visto in precedenza, la base imponibile dell'IRES è determinata dal reddito dell'impresa, in questo caso le società di calcio professionistiche. I bilanci di esercizio di queste ultime sono predisposti e disciplinati sia dalla normativa civilistica, sia dai principi contabili emanati dall'OIC (Organismo Italiano di Contabilità) e dall'IASB (International Accounting Standards Board) e sia dalle Raccomandazioni Contabili della FIGC, come si evince dall'art. 84, comma 3, delle Norme Organizzative Interne Federali. Inoltre, sono formati dallo Stato Patrimoniale e dal Conto Economico e, a differenza delle altre società di capitali, l'esercizio non coincide con l'anno solare ma parte il 1° luglio e termina il 30 giugno.

In virtù delle peculiarità del settore, le società di calcio, nel formare il loro reddito di impresa, hanno alcuni componenti, positivi e negativi, tipici:

- ricavi da gare, divisi a loro volta in due categorie: proventi da cessioni di biglietti e proventi da abbonamenti;
- proventi da cessione di diritti audiovisivi;

⁵ DPR 917/86, art. 109, c. 4.

- introiti da pubblicità e da sponsorizzazione;
- costi e ricavi dalla gestione dei diritti pluriennali sui calciatori;
- contributi dalla Federazione, dal CONI o da altri enti;
- capitalizzazione e ammortamento dei costi del vivaio;
- proventi derivanti dalla capitalizzazione dei costi del vivaio.

In questo elaborato saranno trattate nel dettaglio solamente le componenti economiche dei bilanci delle società di calcio professionistiche, dato che sono le voci che vanno a formare il reddito di impresa, e quindi la base imponibile IRES e, come si vedrà in seguito dell'IRAP.

Ricavi da gare

Il mezzo con cui i club di calcio professionistici esercitano la loro attività è la partecipazione alle partite. Queste possono avere varia natura; infatti, si distinguono:

- le gare amichevoli e quelle facenti parte di competizioni ufficiali e organizzate;
- la partite di campionato o e quelle di coppa;
- le partite di competizioni nazionali e quelle di competizioni internazionali.

Quel che è certo è che ad ogni gara si recano allo stadio migliaia (talvolta decine di migliaia) di spettatori. Per poter entrare, però, ogni persona deve aver comprato un biglietto per la singola partita o un abbonamento valido per più partite e l'introito derivante è una delle voci più importanti del conto economico per le società. In Italia, però, la situazione degli impianti sportivi, specialmente gli stadi di calcio, è drammatica.

Nella stagione sportiva 2023-2024 solo 5 squadre su 20 hanno lo stadio di proprietà (Atalanta, Frosinone, Juventus, Sassuolo e Udinese) mentre i restanti impianti sono di proprietà pubblica. La causa di quest'ultimo dato è spesso la

burocrazia che rende il processo di costruzione degli impianti lungo quasi 10 anni, al contrario delle altre nazioni, dove la durata è minore.

Inoltre, gli stadi in Italia sono molto vecchi, con un'età media, nella stagione sportiva 2021-2022, di 61, 67 e 65 anni rispettivamente per gli stadi di Serie A, Serie B e Serie C. Per di più alcuni stadi scontano dei limiti strutturali come la presenza della pista di atletica intorno al campo di gioco che non permette una visione ottimale dagli spalti e la mancanza di copertura per una parte o per la totalità delle tribune.

Tabella 2 – Fonte: Report Calcio 2023

Stagione sportiva 2021-2022	Serie A	Serie B	Serie C
Numero stadi	17	20	56
Capienza media	36.962	14.119	8.118
Età media	61	67	65
Presenza pista di atletica	Si (4 – 24%) No (13 – 76%)	Si (4 – 20%) No (16 – 80%)	Si (19 – 34%) No (37 – 66%)
Percentuale posti coperti	77%	46%	40%

I club hanno un enorme margine di miglioramento con riguardo questa voce di ricavi; infatti, se si analizzano i dati della stagione sportiva 2018-2019 (ultima stagione non influenzata dalla chiusura parziale o totale degli stadi per il contenimento della pandemia da Covid-19 e di cui sono disponibili i dati), la percentuale di riempimento è solo al 63% per la Serie A, mentre è addirittura sotto il 50% per le altre due leghe (49% per la Serie B e 30% per la Serie C). Secondo quanto analizzato dalla FIGC nell'edizione 2020 del Report Calcio (che analizza appunto la stagione sportiva 2018-2019), i mancati ricavi da gare per le squadre si attestano su livelli milionari; ad esempio, se le società di Serie

A avessero avuto una percentuale di riempimento all'80%, avrebbero ricavato 82,7 milioni di euro in più.

Il confronto con gli altri campionati mostra ancora di più quanto la situazione sia grave e come i mancati ricavi influiscano pesantemente sulle casse dei club italiani. Comparando alcuni dati relativi agli impianti di gioco dei top-5 campionati europei emerge che a fronte di una affluenza potenziale totale più o meno simile, la percentuale di riempimento in Italia è la peggiore tra tutti e cinque, risultato che si rafforza aggiungendo anche i dati delle coppe nazionali e delle coppe europee; addirittura, la Ligue 1 francese ha un'affluenza potenziale totale di circa 3 milioni di spettatori in meno ma ottiene una percentuale di riempimento maggiore di 7 punti percentuali.

Oltre ai problemi strutturali già elencati, pesa sugli stadi italiani il fattore della sicurezza che, seppur in netto miglioramento rispetto a 15 anni fa, conta di 43 incontri con feriti, 674 persone denunciate e 35 arrestate nella stagione sportiva 2018-2019⁶.

Come si è detto in precedenza, i ricavi da gare si compongono di ricavi per la vendita dei biglietti per la singola partita e ricavi per la vendita degli abbonamenti. Sotto il punto di vista fiscale, tutte e due le componenti fanno parte del reddito di impresa dato che sono il classico esempio di quanto esposto all'art. 85, comma 1, TUIR, cioè ricavi derivanti dalla prestazione di servizi "alla cui produzione (...) è diretta l'attività dell'impresa". Per quanto concerne l'imputazione a bilancio, nel caso dei biglietti non vi sono problemi in quanto la prestazione è completata con la singola partita; gli abbonamenti, invece, devono essere imputati pro quota alla data di svolgimento delle singole partite e quindi, nel caso in cui dopo la chiusura del bilancio si dovessero ancora disputare delle gare, l'importo delle quote di queste ultime si deve scomputare dal conto economico e si deve portare nell'esercizio successivo.

⁶ Fonte: Report Calcio 2020.

Proventi da cessione di diritti audiovisivi

Fiscalmente, i proventi dalla cessione dei diritti audiovisivi concorrono a formare il reddito imponibile delle società di calcio professionistiche essendo tra le modalità con cui è sfruttato il prodotto dei club stessi. Si tratta però di una voce di ricavo molto particolare per le società dato che, come già detto nel paragrafo dedicato alle leghe nel capitolo 1 di questo elaborato, con l’emanazione del Decreto legislativo n. 9 del 9 gennaio 2008, i diritti audiovisivi delle partite di calcio sono tornati ad essere di titolarità tra le leghe ed i club. Inoltre, la negoziazione con i broadcasters è collettiva e non più individuale, con la lega di competenza che negozia per i club a lei appartenenti. Ad esempio, la Lega Serie A ripartisce secondo i seguenti criteri i ricavi dai diritti audiovisivi⁷:

- 50% in parti uguali
- 30% in base ai risultati sportivi → diviso a sua volta in:
 - 12% basato sul piazzamento
 - 10% basato sui risultati sportivi degli ultimi 5 campionati
 - 5% in base alla graduatoria dei risultati sportivi in campo nazionale ed internazionale dalla stagione sportiva 1946-1947 alla sesta antecedente l’anno di riferimento
 - 3% in base ai punti della stagione in corso
- 20% in base al bacino di utenza → diviso a sua volta in:
 - 12% basato sugli spettatori paganti
 - 8% basato sull’audience televisiva certificata dai dati Auditel

È poi importante sottolineare altri due aspetti: i) come già detto sempre nel capitolo 1, la negoziazione con i broadcasters avviene su base ciclica con un ciclo di assegnazione che può durare massimo di 5 anni; ii) quanto ripartito dalla Lega Serie A non è la somma effettivamente erogata dalle televisioni/radio,

⁷ <https://www.calciofinanza.it/2023/06/14/serie-a-ricavi-diritti-tv-2022-2023-inter-milan-juve/#:~:text=il%2012%25%2C%20pari%20a%20circa,ai%20risultato%20dell'ultima%20stagione.>

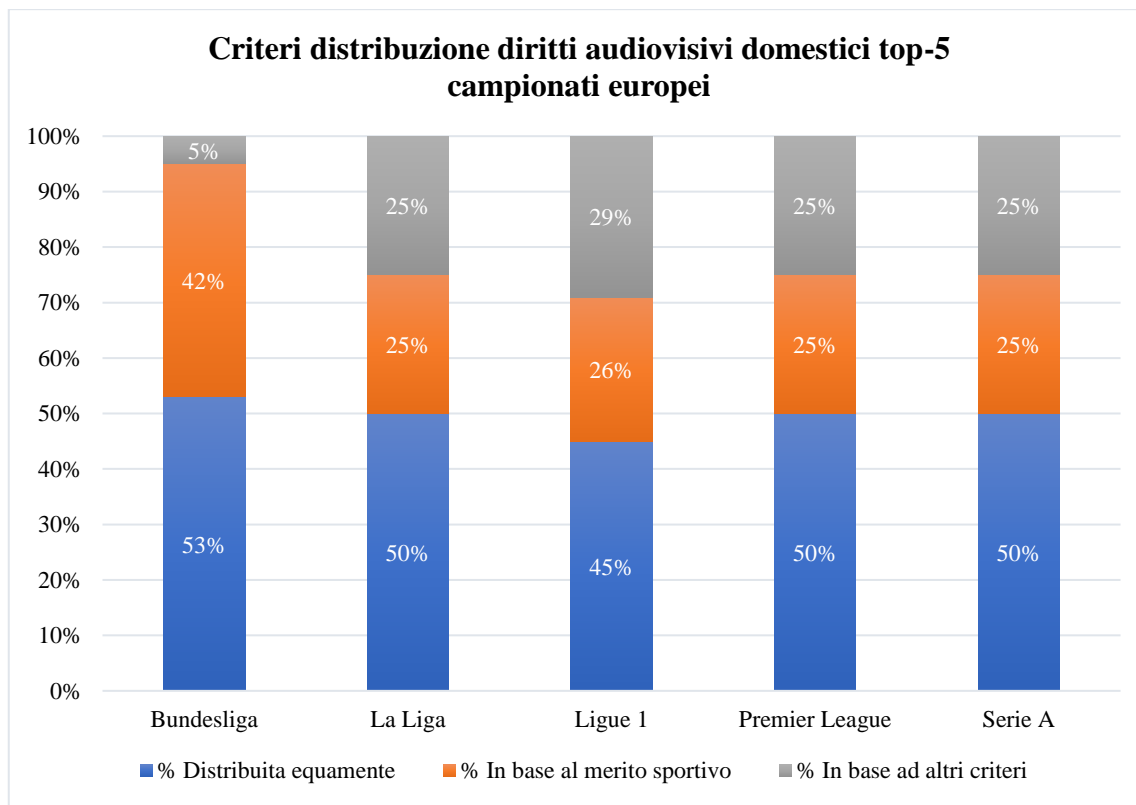
infatti, da questo importo bisogna sottrarre l'importo destinato al c.d. "paracadute retrocesse" ed ai versamenti in mutualità verso le leghe inferiori.

La negoziazione collettiva non è uno strumento in vigore solamente in Italia. Come evidenziato dalla UEFA nel suo report annuale⁸, l'89% delle leghe di prima divisione delle federazioni europee⁹ adotta un sistema di vendita collettivo contro l'11% dove la vendita è individuale o mista. Nel report, la UEFA analizza anche i criteri di redistribuzione dei diritti domestici per le leghe che adottano il sistema collettivo: dai dati emerge che, per i primi cinque campionati europei, la divisione percentuale tra i vari criteri è molto simile mentre c'è molta variabilità nelle altre leghe. Il fattore comune è che la percentuale maggiore dei diritti audiovisivi domestici deve essere distribuita equamente tra i club partecipanti, fanno eccezione alcune leghe, come quella olandese o quella scozzese, in cui la distribuzione dei ricavi avviene interamente in base al merito sportivo. Nella seguente tabella sono esposti i criteri di redistribuzione nei top-5 campionati europei:

⁸ UEFA, The European Club Footballing Landscape - Club Licensing Benchmarking Report – Emerging from the pandemic.

⁹ Inteso come appartenenti alla UEFA.

Grafico 1 – Fonte: The European Club Footballing Landscape – Emerging from the pandemic



Come si è visto in precedenza, per la Serie A con la dicitura “altri criteri” si intende il bacino di utenza, mentre per le altre leghe significa:

- Bundesliga: i) minuti giocati dai giocatori under-23 sviluppati nel club e ii) popolarità del club.
- La Liga: bacino di utenza calcolato in base ai biglietti venduti, tessere fedeltà del club e audience.
- Ligue 1: i) numero di partite trasmesse in dirette nelle ultime cinque stagioni e ii) dimensione della relativa audience.
- Premier League: numero delle partite selezionate per essere trasmesse in diretta nel mercato domestico, con una quota minima per club¹⁰.

¹⁰ In Inghilterra vige la “3 p.m. blackout rule” ossia una legge che vieta la trasmissione delle partite di Premier League, di Football League o di F.A. Cup tra le ore 14.45 e le ore 17.15 del sabato. La legge fu introdotta negli anni 60 ed è vista come una protezione verso i club delle categorie più basse ed

Per la Serie A, la Bundesliga e la Ligue 1, i diritti domestici rappresentano più dell'80% del totale dei proventi da vendita dei diritti audiovisivi, per la prima divisione spagnola solo il 52% mentre per la Premier League, i diritti internazionali valgono più di quelli commercializzati in Inghilterra. Non è un caso, forse, che tra i top-5 campionati, per queste ultime due leghe il valore dei diritti audiovisivi del ciclo corrente è maggiore rispetto a quello precedente mentre per le altre tre leghe, il valore ha subito una diminuzione dopo anni di crescita. In particolare, in Italia tra i cicli 18/19-20/21 e 21/22-23/24, si è passati da 2.9 miliardi di euro a 2.7 miliardi di euro per i diritti domestici e da 1.0 miliardi di euro a 615 milioni di euro per i diritti internazionali, con una variazione negativa totale del 13,73%.

La tabella sottostante, ricavata dal report UEFA, dettaglia quanto esposto sulle variazioni nei principali campionati europei¹¹.

incentivare i tifosi ad assistere alle partite allo stadio. La ratio è: se i tifosi non possono seguire le partite in TV, l'unica alternativa è andare allo stadio.

¹¹ N.B. il cambio di colore significa il passaggio al successivo ciclo di assegnazione. Dati in milioni di euro. Per la Premier League i dati sono in euro dopo che la UEFA ha applicato il tasso di cambio del tempo.

Tabella 3 - Ricavi da diritti televisivi top-5 campionati UEFA – Fonte: The European Club Footballing Landscape - Club Licensing Benchmarking Report – Emerging from the pandemic

Stagione sportiva		2019/20	2020/21	2021/22	2022/23	2023/24	2024/25
Bundesliga	Totale per anno	1.440	1.440	1.249	1.249	1.249	1.249
	Domestici	4.640 (4 anni)		4.316 (4 anni)			
	Internazionali	840 (3 anni)		683 (4 anni)			
La Liga	Totale per anno	1.827	1.827	1.827	2.029	2.029	2.029
	Domestici	3.380 (3 anni)			5.968 (5 anni)		
	Internazionali	2.100 (3 anni)			4.175 (3/5 anni)		
Ligue 1	Totale per anno	818	652	660	660	660	Da assegnare
	Domestici	2.952 (4 anni)	572 (1 anno)	1.740 (3 anni)			Da assegnare
	Internazionali	480 (6 anni)					Da assegnare
Premier League	Totale per anno	3.602	3.602	3.602	3.944	3.944	3.944
	Domestici	5.531 (3 anni)			5.531 (3 anni)		
	Internazionali	5.127 (3 anni)			6.300 (3 anni)		
Serie A	Totale per anno	1.313	1.313	1.132	1.132	1.132	Da assegnare
	Domestici	2.919 (3 anni)		2.783 (3 anni)			Da assegnare
	Internazionali	1.020 (3 anni)		615 (3 anni)			Da assegnare

I diritti audiovisivi stanno subendo una trasformazione in linea con la dinamica che sta affrontando il mercato dei media globali dove ai media classici come SKY si stanno affiancando, e talvolta sostituendo, le piattaforme OTT come Amazon o DAZN che offrono contenuti direttamente via Internet e senza i costi relativi alla trasmissione ed alla gestione della rete.

Proventi da pubblicità e sponsorizzazioni

Philip Kotler, considerato da più parti come il padre del marketing moderno, definisce la pubblicità come “qualsiasi forma a pagamento di presentazione e promozione non personale di idee, beni e servizi attraverso i mass media, da

parte di un promotore ben identificato”¹². L’obiettivo che si intende conseguire attraverso i messaggi pubblicitari è aumentare le vendite, e di conseguenza i profitti, influenzando le scelte ed i comportamenti degli individui. La dottrina¹³ ha quindi affermato che “è pubblicità ogni comunicazione che:

1. Fornisce informazioni sul prodotto o conquista l’eventuale acquirente attraverso l’immagine dell’impresa
2. È diretta ad una massa di potenziali compratori
3. Ha come fine, diretto o indiretto, una massa di potenziali compratori”.

I club di calcio professionistici ricavano denaro dalla pubblicità attraverso la vendita degli spazi su cui essa viene inserita oppure i mezzi con cui viene veicolata. Questi spazi possono essere di varia natura, ad esempio i cartelloni ai lati del campo di gioco, dei post sui social media oppure degli spot pubblicitari con protagonisti alcuni calciatori. Dal punto di vista giuridico, quindi, i contratti pubblicitari tra le aziende e i club di calcio sono assimilabili alla compravendita e, di conseguenza, i ricavi derivanti dalla pubblicità concorrono a formare la base imponibile IRES delle società di calcio professionistiche.

Anche i proventi derivanti da sponsorizzazioni devono essere considerati nel calcolo del reddito d’impresa che forma la base imponibile dell’IRES, ai sensi dell’art. 85 TUIR.

Per una definizione del concetto di sponsorizzazione si può riprendere quella data dal Centro Ricerche Economico-Aziendali dell’Università Bocconi di Milano (C.R.E.A.) secondo cui le sponsorizzazioni sono: “quelle tipiche attività che si avvalgono della notorietà o dell’immagine acquisita da determinate iniziative, attivabili indipendentemente dagli obiettivi di vendita delle imprese e alle quali è associabile pro tempore il nome di un’impresa, di un prodotto o di una marca, per stimolare un interesse attivo di definite audiences nei confronti

¹² Kotler Philip, *Trecento risposte sul marketing*, Tecniche nuove, 2005

¹³ Santacroce Benedetti, *Spese di pubblicità, spese di rappresentanza e sponsorizzazioni*, in *Rassegna tributaria* n. 6, 1992.

di una comunicazione aziendale finalizzata, anche se di natura indiretta e mediata”¹⁴. Da questa definizione si desume che la sponsorizzazione è nei fatti una forma alternativa di pubblicità, dato che si possono ritrovare i tre punti fondamentali di cui sopra.

Le sponsorizzazioni sono state spesso osteggiate dalla Federazione che non voleva “sporcare” le divise da gioco con marchi estranei alla società. È dal 1978 che sono iniziate le prime liberalizzazioni, dapprima con l’autorizzazione ad esporre i marchi degli sponsor tecnici in una piccola area della maglia e poi nel 1981 con l’apertura agli sponsor extra sportivi. L’atteggiamento della FIGC è mutato nel corso degli anni, tanto che ora è consentita l’esposizione di marchi commerciali anche sulle maniche e sul retro delle maglie da gioco. Tuttavia, sono presenti due importanti restrizioni: secondo la legge è infatti vietata la pubblicità e la sponsorizzazione di prodotti relativi al tabacco¹⁵; inoltre, più recentemente, è stato introdotto il divieto di sponsorizzazione e di pubblicità ad aziende operanti nel settore delle scommesse e del gioco d’azzardo¹⁶. Quest’ultima restrizione ha comportato non pochi problemi per le società di calcio; infatti, molte di esse hanno dovuto cancellare accordi molto redditizi con le società operanti nel settore. Inoltre, le disposizioni del decreto riguardo le scommesse non sembrano aver avuto i risultati sperati e sono sistematicamente aggirate sia dalle società di calcio che dalle società di scommesse: infatti, secondo le linee guida AGCOM (Autorità per le garanzie nelle comunicazioni)¹⁷ sulle modalità di attuazione dell’articolo 9 del Decreto, tra le

¹⁴ Moro Visconti G., *La sponsorizzazione sportiva*, in *Il Fisco*, n. 27, 1986.

¹⁵ Decreto legislativo n. 300 del 16 dicembre 2004, “Attuazione della direttiva 2003/33/CE in materia di pubblicità e sponsorizzazione dei prodotti del tabacco”.

¹⁶ Decreto-legge n. 87 del 12 luglio 2018 in materia di “Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese” poi convertito dalla Legge n. 96 del 9 agosto 2018.

¹⁷ Allegato A alla delibera n. 132/19/CONS del 18 aprile 2019, “Linee guida sulle modalità attuative dell’art. 9 del Decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87, recante “Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese”, convertito con modificazioni dalla Legge 9 agosto 2018”, Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni.

comunicazioni vietate non rientrano quelle inerenti alla comparazione delle quote perché considerati semplice informazione e non pubblicità.

In aggiunta le società di calcio hanno trovato un espediente per continuare ad avere come sponsor le agenzie di scommesse: i bookmaker hanno creato infatti dei siti di notizie sportive ed intrattenimento, il cui nome richiama quello dell'agenzia di scommessa e quindi la società sarà sponsorizzata non più direttamente dal bookmaker, ma dal sito di news a lui collegato che, non contenendo esplicitamente riferimenti al gioco d'azzardo, rende la sponsorizzazione perfettamente legale¹⁸.

L' introduzione del divieto di pubblicità del gioco d'azzardo ha rappresentato un problema per le società di calcio professionistiche in Italia ma rappresenta sicuramente una minima parte del complesso di inefficienze che caratterizza la voce di ricavi oggetto di questo paragrafo. È indubbio, infatti, che i club di calcio siano diventati, con il passare del tempo, dei veri e propri brand per cui le varie aziende commerciali fanno a gara per vedere il loro nome associato. È però altrettanto certo che le società di calcio in Italia, eccetto rarissime eccezioni, non hanno messo in pratica delle strategie efficienti di valorizzazione del proprio marchio o che vadano oltre la sponsorizzazione sulle maglie o nei cartelloni allo stadio¹⁹.

Secondo Forbes, il più importante business magazine americano, nessun club italiano è nella top-10 della classifica di società di calcio per valore e solamente quattro società sono nella top-30 (Juventus, Milan, Inter e Roma)²⁰.

¹⁸ Leo Davide, *La pubblicità delle scommesse è vietata solo per finta*, su pagellapolitica.it, 2023

¹⁹ Teotino Gianfranco e Uva Michele, *Il calcio ai tempi dello spread*, Il Mulino, 2012.

²⁰ <https://www.forbes.com/consent/ketch/?toURL=https://www.forbes.com/lists/soccer-valuations/>

Tabella 4 - Valore società di calcio - Fonte: Forbes

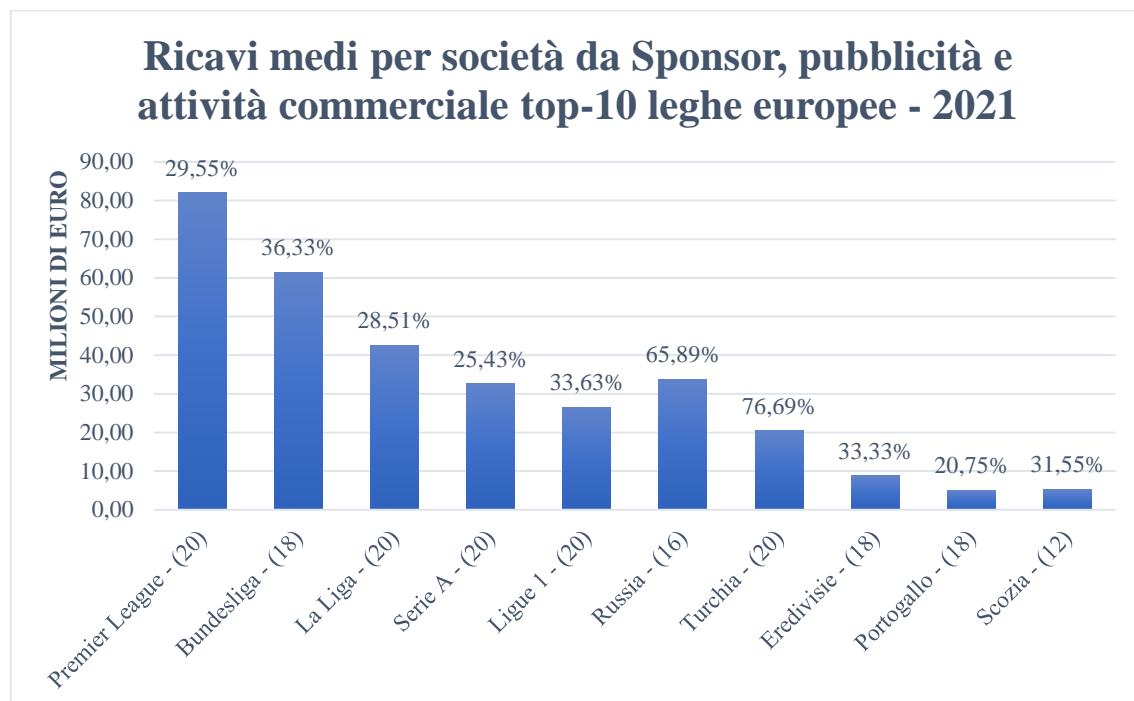
Posizione	Società	Lega	Nazione	Valore (in miliardi di dollari)
1	Real Madrid	La Liga	Spagna	6.07
2	Manchester United	Premier League	Inghilterra	6.00
3	Barcelona	La Liga	Spagna	5.51
4	Liverpool	Premier League	Inghilterra	5.29
5	Manchester City	Premier League	Inghilterra	4.99
6	Bayern Monaco	Bundesliga	Germania	4.86
7	Paris Saint-Germain	Ligue 1	Francia	4.21
8	Chelsea	Premier League	Inghilterra	3.1
9	Tottenham Hotspur	Premier League	Inghilterra	2.8
10	Arsenal	Premier League	Inghilterra	2.26
11	Juventus	Serie A	Italia	2.16
14	AC Milan	Serie A	Italia	1.4
16	Inter	Serie A	Italia	1.03
27	AS Roma	Serie A	Italia	0.724

Il report di Forbes analizza il valore dei primi 30 club di calcio al mondo con la classifica che è dominata dalle squadre della Premier League (12/30). Il massimo campionato inglese è anche la lega europea con il più alto valore medio da sponsor di maglia e da sponsor tecnico nella stagione sportiva 2022-2023 con rispettivamente 20.2 e 21.6 milioni di euro²¹. Sempre lo stesso campionato è anche quello con maggior vocazione internazionale delle sponsorizzazioni con solamente il 53,1% di provenienza nazionale; al contrario, la Serie A è la lega tra le top-5 europee con la maggiore percentuale di aziende della stessa nazione come sponsor (80,9%).

Osservando i dati medi per società delle Top-10 leghe europee nella tabella sottostante²² si nota che in Serie A, la percentuale di ricavi derivanti da “Sponsor, pubblicità e attività commerciale” è una delle più basse.

²¹ Fonte: Report Calcio 2023.

²² Il numero tra parentesi vicino ai nomi delle leghe indica il numero di società. Mentre l’etichetta sopra le colonne è il rapporto percentuale tra ricavi da sponsor, pubblicità, attività commerciale e il totale dei ricavi.

Grafico 2 - Fonte: Report Calcio 2023

Tra le prime cinque leghe europee, l'Italia si trova al quarto posto per ricavi da sponsorizzazione, sopra solamente la Ligue 1. Gli altri tre stati (Inghilterra, Germania e Spagna) si caratterizzano per i seguenti modelli:

- Premier League: in questa lega c'è stata negli ultimi vent'anni una crescita impetuosa di questa voce di ricavi, con i club che hanno saputo sfruttare molto bene i canali commerciali internazionali e aumentare la loro visibilità insieme a quella della Premier League stessa.
- Bundesliga: il livello di ricavi commerciali in questa lega è altissimo, considerando anche che partecipano solamente 18 squadre contro le 20 degli altri quattro campionati. In questo caso, però, è presente un forte legame con le aziende domestiche come, ad esempio, lo sono i binomi quasi indissolubili Bayer Monaco-Audi e Wolfsburg-Volkswagen
- La Liga: il campionato di prima divisione spagnolo deve gran parte della sua fortuna commerciale al Real Madrid ed al Barcellona, che, nella già

citata classifica Forbes, occupano la prima e la terza posizione con un valore rispettivo di 6 e 5.5 miliardi di dollari.

In Italia, invece si può dire che i 3 elementi chiave presenti nei modelli (valorizzazione internazionale, legame con realtà commerciali nazionali e club catalizzatori) sono presenti entrambi in parte ma, specialmente il primo ed il terzo, non sono sfruttati al loro massimo potenziale.

Per concludere questo paragrafo, si può dire che i ricavi commerciali sono una voce del bilancio molto importante per le società di calcio professionistiche per via della loro stabilità nel medio periodo e la loro crescita permette di mantenere un livello di fatturato elevato anche quando ci sono annate con scarsi risultati sportivi. In Italia, come visto, la situazione è abbastanza deficitaria ma, tuttavia, è presente un enorme potenziale che può essere sfruttato anche grazie all'aiuto delle nuove proprietà straniere che serviranno per promuovere i brand all'estero e portare il know-how nel nostro paese. Quel che è certo è che le istituzioni, sportive e non, avrebbero tutto l'interesse nel sostenere i club nell'intraprendere i progetti di promozione all'estero dato l'introito che può generare e anche per il fatto che questi ricavi concorrono a formare la base imponibile dell'IRES, e quindi un livello più alto di questa voce di ricavi può voler dire anche un maggior introito per le casse statali.

Proventi e oneri derivanti dalla gestione dei diritti pluriennali dei calciatori

L'ultima voce del bilancio delle società di calcio professionistiche, che verrà analizzata in questo capitolo sull'imposta sul reddito delle società, è quella relativa ai diritti pluriennali dei calciatori (DPC). Questi rappresentano una delle principali voci dello Stato Patrimoniale del bilancio delle società e la loro gestione, in termini di acquisto e vendita, ha un forte impatto sul conto economico. Prima di analizzare questa voce è però opportuno ricordare che durante le campagne trasferimenti, i club non acquistano i calciatori in quanto persone ma il diritto alle loro prestazioni sportive; inoltre, come si è visto nei

precedenti capitoli, l'acquisto o la vendita del "cartellino" degli atleti può avvenire in tre differenti modalità²³.

I DPC, come rilevato dalla FIGC nelle sue "Raccomandazioni contabili"²⁴, rappresentano una particolare categoria di beni immateriali, viste le loro caratteristiche peculiari²⁵:

- l'esistenza di un contratto che attribuisce alla società il diritto, tutelato dall'ordinamento giuridico, ad utilizzare in via esclusiva le prestazioni sportive di un atleta, lungo tutta la durata del contratto;
- la possibilità di essere trasferiti separatamente dal complesso dei beni dell'impresa, come qualsiasi altro bene immateriale;
- un distinto valore economico che può essere richiesto per la relativa cessione, qualora siano trasferiti prima della scadenza del contratto che lega l'atleta alla società;
- un criterio di ammortamento che, in linea teorica, potrebbe distaccarsi da quello a quote costanti e riflettere le modalità di utilizzo del calciatore lungo la relativa vita utile.

Sempre nelle Raccomandazioni contabili federali è specificato che il momento temporale di iscrizione a bilancio degli effetti economici e finanziari derivanti dalla gestione dei DPC è "normalmente quello della sottoscrizione dei contratti stessi". La Federazione si occupa anche del caso particolare dell'ipotesi di acquisto definitivo del DPC a seguito dell'avveramento delle condizioni predeterminate e previste nell'ambito della cessione temporanea (c.d. "prestito con diritto di riscatto a determinate condizioni") dello stesso DPC. La fattispecie è piuttosto comune al giorno d'oggi e la FIGC ha stabilito che il momento rilevante ai fini della rilevazione contabile è quello in cui si avverano le condizioni previste.

²³ Capitolo 2 sottoparagrafo "Pay Tv".

²⁴ <https://figc.it/media/155542/francesco-pezzi-le-nuove-raccomandazioni-contabili-della-figc.pdf>

²⁵ Mancin Moreno, Il bilancio delle società sportive professionistiche, CEDAM, 2009.

Costituisce eccezione a quanto sopra indicato l'ipotesi di acquisizione del diritto pluriennale per effetto dell'avveramento di una condizione sospensiva prevista in una cessione temporanea del relativo contratto che determini l'obbligo per le società partecipanti all'atto di trasformare la cessione da temporanea a definitiva. Inoltre, nel caso in cui l'evento che determina il c.d. "obbligo di riscatto" è sostanzialmente certo fin dalla stipulazione della cessione temporanea²⁶, la Federazione ha stabilito che di fatto si tratta già dal principio di una cessione definitiva e quindi l'iscrizione a bilancio deve essere fatta nel momento di sottoscrizione dell'accordo di cessione temporanea.

Come detto, la gestione dei DPC comporta effetti sul Conto Economico, sia dal lato dei ricavi che da quello dei costi. Nel primo caso si parla delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei DPC mentre il secondo è rappresentato dagli ammortamenti e dalle minusvalenze.

I DPC essendo delle immobilizzazioni immateriali devono essere soggette ad ammortamento in ogni esercizio come stabilito dall'OIC 24²⁷. Le componenti per il calcolo dell'ammortamento sono quindi tre: i) il valore da ammortizzare; ii) la residua possibilità di utilizzazione e iii) il criterio di ammortamento.

Per quanto riguarda il valore da ammortizzare esso è basato sul "costo storico" inteso come somma tra il costo d'acquisto e i costi accessori; questi ultimi sono i compensi erogati ad agenti o intermediari e le indennità da riconoscere ad altri club a titolo di indennità di formazione secondo quanto stabilito dal Regolamento FIFA sullo status ed il trasferimento dei calciatori²⁸.

²⁶ Un esempio di condizione sostanzialmente certa è ad esempio la conquista da parte della squadra di 1 punto nella classifica del campionato.

²⁷ OIC-24, 60: "Il costo delle immobilizzazioni immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione".

²⁸ <https://digitalhub.fifa.com/m/1b47c74a7d44a9b5/original/Regulations-on-the-Status-and-Transfer-of-Players-March-2022.pdf>

Per residua possibilità di utilizzazione si intende il periodo in cui il bene, in questo il calciatore, può essere utile all'impresa. Nel caso delle società di calcio professionistiche questo periodo è dato dalla durata del contratto tra il calciatore ed il club. È opportuno ricordare che gli accordi possono avere durata massima di 5 anni come stabilito dalla L. 91/1981 e ribadito all'art. 26 del D. lgs. 36/21.

Ovviamente la durata del contratto può essere poi ridotta, ad esempio in caso di cessione del calciatore ad altro club, oppure aumentata nei casi di rinnovo del contratto.

Il criterio di ammortamento consigliato dalla FIGC nelle già menzionate "Raccomandazioni contabili" è quello della ripartizione del costo in quote costanti per l'intera durata del contratto che vincola il calciatore alla società. È tuttavia consentito ammortizzare i DPC secondo il criterio di ammortamento delle quote decrescenti se "tale modalità di ammortamento risulti più coerente con il principio della prudenza". Ovviamente una società deve utilizzare solo un metodo per contabilizzare tutti i DPC che detiene ed inoltre, non sono ammessi altri criteri di ammortamento.

Di seguito è riportato l'esempio del piano di ammortamento a quote costanti di un calciatore acquistato per 50 milioni complessivi che ha sottoscritto con il club un contratto della durata di 5 anni:

Tabella 4 - Esempio di piano di ammortamento - Elaborazione autonoma

Periodo	Valore iniziale periodo	Quota ammortamento	Valore residuo
0	50.000.000	-	-
1	50.000.000	10.000.000	40.000.000
2	40.000.000	10.000.000	30.000.000
3	30.000.000	10.000.000	20.000.000
4	20.000.000	10.000.000	10.000.000
5	10.000.000	10.000.000	0

Nel caso di rinnovo del contratto, il valore residuo viene ripartito per gli anni rimanenti sul contratto dopo il prolungamento.

Il calcolo delle plusvalenze o delle minusvalenze derivanti dalla cessione dei DPC è semplice; infatti, basta sottrarre il valore residuo a bilancio al prezzo di vendita. Se il primo è maggiore del secondo si otterrà una plusvalenza mentre viceversa ci sarà una minusvalenza.

Dal punto di vista tributario, l'art. 103, comma 2, del TUIR dà la possibilità alle società di dedurre le quote di ammortamento "in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge". In questo modo, i club di calcio professionistici possono dedurre l'ammortamento per la durata del contratto; ciò significa che le squadre dovranno effettuare un trade-off tra durata del contratto e carico fiscale, dato che all'aumentare del primo, aumenta anche il secondo.

Sempre nel TUIR, all'art. 86, è contenuta la disciplina fiscale delle plusvalenze e delle minusvalenze patrimoniali. Queste concorrono a formare il reddito dell'impresa in tre diversi casi:

1. se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
2. se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
3. se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Il criterio di calcolo della plusvalenza ai fini fiscali, stabilito al comma 2 dell'art. 86 TUIR, è identico a quello della plusvalenza "civile". All'art. 4 è indicato, invece, come le plusvalenze possono essere condotte alla formazione del reddito dell'impresa. In questo caso, il legislatore dà alle società due possibilità:

1. interamente nell'esercizio in cui sono state realizzate;

2. in quote costanti, nell'esercizio in cui sono realizzate e nei successivi ma non oltre il quarto, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore ai 3 anni.

Il legislatore aveva inserito una eccezione per le società sportive professionistiche; infatti, per ottenere il beneficio di spalmare le quote di plusvalenza bastava un solo anno. L'abbassamento del requisito temporale è stato considerato un aiuto ai club professionistici vista la particolarità del settore, dato che non è raro che dopo l'esplosione di un giocatore appena acquistato, una società lo venda immediatamente per trarne il massimo del profitto; se non ci fosse stata l'eccezione, invece, le società avrebbero comunque potuto vendere "subito" il calciatore, ma i benefici fiscali derivanti sarebbero stati notevolmente inferiori.

Il dettato normativo dell'art. 86, comma 4, TUIR destinato alle società di calcio professionistiche è cambiato notevolmente nel giugno 2023, con il Decreto-legge n. 75 del 22 giugno 2023, recante "Disposizioni urgenti in materia di organizzazione delle pubbliche amministrazioni, di agricoltura, di sport, di lavoro e per l'organizzazione del Giubileo della Chiesa cattolica per l'anno 2025", poi convertito con modificazioni dalla Legge n. 112 del 10 agosto 2023. Con questa norma, il legislatore ha alzato a due anni il limite minimo per usufruire della spalmatura su più anni ma, soprattutto, ha introdotto una nuova disciplina specifica per le società sportive professionistiche per cui: "Le plusvalenze realizzate mediante cessione dei diritti all'utilizzo esclusivo della prestazione dell'atleta per le società sportive professionistiche concorrono a formare il reddito in quote costanti ai sensi del primo periodo e alle condizioni indicate nel secondo periodo nei limiti della parte proporzionalmente corrispondente al corrispettivo eventualmente conseguito in denaro; la residua parte della plusvalenza concorre a formare il reddito nell'esercizio in cui è stata realizzata".

L'emendamento è stato inserito dopo lo scandalo delle c.d. "Plusvalenze fittizie" che ha coinvolto il calcio italiano tra il 2022 e il 2023 e permette di spalmare in quote costanti negli esercizi successivi solamente la parte proporzionalmente corrispondente al corrispettivo conseguito. Quindi per una società che cede i DPC di un calciatore ad un'altra solamente per un corrispettivo in denaro non cambia niente; mentre in caso di scambio di DPC tra due squadre, potrà essere spalmata su più esercizi solo la parte proporzionalmente corrispondente al corrispettivo conseguito in denaro²⁹.

Dati

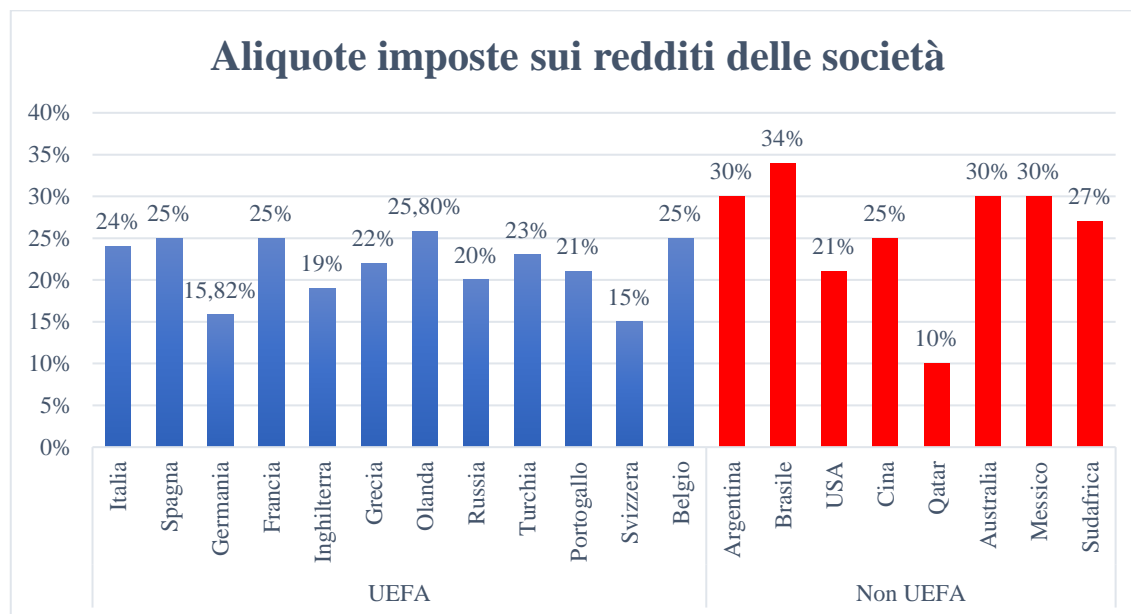
Dopo aver descritto le principali voci che compongono la base imponibile IRES, in questo paragrafo sono esposti i principali dati sull'imposta rinvenuti sulla pubblicazione "Report Calcio 2023" della FIGC. Dai dati che, come riportato nel rapporto, fanno riferimento a stime effettuate applicando l'aliquota IRES all'imponibile nel caso di società facenti parte del consolidato, emerge l'ovvia superiorità della Serie A rispetto alle altre leghe di calcio professionistico in Italia.

²⁹ Ad esempio, se la Squadra A vende alla Squadra B il giocatore X per 7 milioni e, contestualmente, la Squadra B vende alla Squadra A il giocatore Y per 5 milioni; la Squadra A potrà spalmare su più esercizi la plusvalenza proporzionalmente corrispondente ai 2 milioni di differenza del prezzo di vendita di X rispetto a quello di Y.

Grafico 3 - Fonte: Report Calcio 2023

Confrontando invece l'aliquota italiana (24%) con quella dell'imposta sui redditi delle imprese di altri stati, emerge invece che il livello italiano è in linea con quanto accade all'estero, specialmente in Europa. Infatti, l'aliquota media tra le nazioni che hanno i maggiori 12 campionati UEFA è del 22%, inferiore a quella italiana, ma che risente dei valori molto bassi presenti in Germania e in Svizzera (rispettivamente con aliquote al 15,82% e al 15%). Al contrario, l'aliquota dell'imposta sui redditi delle società presente in Italia è più bassa di quella in Francia, in Spagna e in Olanda, dove la percentuale si attesta al 25% nel caso delle prime due nazioni e al 25,80% nella terza.

Allargando il confronto ad alcuni stati al di fuori dell'area UEFA, si nota che le uniche nazioni rilevate con un'aliquota più bassa rispetto all'Italia sono il Qatar (10%) e gli Stati Uniti (21%). Alcune, tra le altre nazioni, hanno aliquote superiori addirittura al 30%, come nel caso dell'Argentina e del Brasile (rispettivamente 30% e 34%).

Grafico 4 - Fonte: Report Calcio 2023

3.3 IRAP

Disciplina del tributo

L'imposta regionale sulle attività produttive è stata introdotta ed è disciplinata dal Decreto legislativo n. 446 del 15 dicembre 1997. Il presupposto dell'imposta è "l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"³⁰. Soggetti passivi dell'imposta sono gli esercenti attività d'impresa e lavoro autonomo, operanti sia in forma individuale che associata, gli enti non commerciali privati nonché le amministrazioni ed enti pubblici³¹.

Si tratta di un tributo proprio derivato, ossia istituito e regolato da una legge dello Stato, il cui gettito è però devoluto alle regioni e alle province autonome, le quali devono esercitare la propria autonomia impositiva nei limiti stabiliti dalla legge statale.

³⁰ Decreto legislativo n. 446 del 15 dicembre 1997, art. 2.

³¹ Dossier XVIII Legislatura, 22 gennaio 2021, *La tassazione in Italia: lo stato dell'arte*.

La base imponibile dell'imposta è determinata dal valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata dal soggetto passivo sul territorio regionale, calcolato in maniera diversa a seconda della tipologia di impresa e delle attività svolte (vedi artt. da 5 a 13 decreto).

L'imposta è determinata applicando alla base imponibile l'aliquota del 3,90%; questa aliquota ordinaria si alza per alcune categorie di imprese:

- per le imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori → 4,20%
- per banche, altri enti e società finanziarie → 4,65%
- per imprese di assicurazione → 5,90%
- per amministrazioni ed enti pubblici → 8,50%

L'art. 16, comma 3, del decreto istitutivo sancisce inoltre che le Regioni e le Province autonome possono variare le aliquote I, II e III fino ad un massimo di 0,92 punti percentuali, potendo anche differenziare per settore di attività e categoria di soggetto passivo.

Il suddetto articolo deve essere integrato con l'art. 5 del Decreto legislativo n. 68 del 6 maggio 2011 di disciplina del federalismo fiscale, in cui il legislatore ha stabilito al comma 1 che "ciascuna regione a statuto ordinario, con propria legge, può ridurre le aliquote dell'IRAP fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile, nel rispetto della normativa dell'UE e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia dell'UE"³². Inoltre, è specificato che "non può essere disposta la riduzione dell'IRAP se la maggiorazione di cui all'articolo 6, comma 1 (maggiorazione dell'addizionale regionale IRPEF), è superiore allo 0,5%"³³. La possibilità di azzeramento dell'imposta è consentita anche alle Regioni a statuto speciale ed alle Province autonome in virtù delle specifiche norme dei singoli statuti o delle norme di attuazione degli stessi.

³² D. lgs. 68/11, art. 5, c. 1.

³³ Ibid.

Il gettito IRAP concorre al finanziamento del Sistema sanitario nazionale nelle forme e nei limiti stabiliti dalla legge.

Come rilevato dalla dottrina³⁴, l'istituzione dell'imposta era parte di un generale progetto di riforma volto all'obiettivo della neutralità dei tributi rispetto alle scelte delle imprese e dei risparmiatori; l'ampia base imponibile doveva, infatti, garantire la "neutralità nelle scelte finanziarie e di impiego dei fattori produttivi delle imprese".

Per di più, attraverso l'IRAP venne semplificato e razionalizzato il sistema tributario, con l'abolizione di alcune imposte³⁵ e la loro sostituzione con un prelievo avente un'imposizione a larga base imponibile ed un'aliquota abbastanza contenuta³⁶.

Pur essendo nata come un esempio innovativo in campo internazionale, l'IRAP ha avuto da sempre una cattiva fama. In primo luogo, le imprese hanno rammentato che nei fatti si tratta di una tassa su di esse³⁷ ed hanno trovato inusuale l'utilizzo del gettito per finanziare i servizi alla persona, come le prestazioni sanitarie³⁸.

Inoltre, è stato rilevato che, al contrario di quanto facevano le imposte abolite e pur essendo neutrale, il prelievo si è spostato dal lavoro al capitale. La critica più importante riguarda però gli effetti prodotti sul cuneo fiscale e i conseguenti disincentivi all'occupazione, soprattutto nel Sud Italia, dove le agevolazioni

³⁴ Gandullia Luca e Piazza Santino, *L'IRAP e l'autonomia tributaria regionale a vent'anni dal decreto legislativo n. 446/97*, in *La finanza territoriale – Rapporto 2018*, Rubbettino

³⁵ ILOR, ICIAP, i contributi sanitari, l'imposta patrimoniale sulle imprese, la tassa sulla partita IVA e le tasse di concessione comunali. Da Visco Vincenzo, "Le ragioni dell'IRAP", su *lavoce.info*, 23 ottobre 2009.

³⁶ *Ibid.*

³⁷ Bordignon Massimo, *Fuori dal pantano dell'IRAP*, su *lavoce.info*, 30 ottobre 2009.

³⁸ Gandullia e Piazza, *L'IRAP e l'autonomia tributaria a vent'anni dal decreto legislativo n. 446/97*, cit.

territoriali previste non erano in grado di compensare quelle presenti per le precedenti imposte³⁹.

Alcuni giudizi negativi sono stati mossi anche sulla sua natura regionale⁴⁰; infatti, la base imponibile è fortemente sperequata tra le regioni ed inoltre abbastanza mobile, con la conseguenza di poter generare fenomeni di concorrenza fiscale. Oltre a ciò, è un'imposta di difficile accertamento e gestione per via delle imprese ubicate in più regioni, con la conseguenza di poter generare il fenomeno dell'esportazione dell'imposta, per cui le imprese, attraverso i prezzi, potrebbero in sostanza riversare il gettito dovuto alla regione di appartenenza su cittadini di altre regioni.

Come detto, uno dei principali rilievi mossi riguarda l'incidenza dell'IRAP sul cuneo fiscale. Per ovviare a ciò, già dal 2007, il legislatore è intervenuto incidendo in particolare sui costi del lavoro delle imprese, attraverso la deducibilità dei contributi sociali o deduzioni forfettarie per i lavoratori a tempo determinato. Il processo di alleggerimento ha subito una rapida accelerata con la legge di stabilità 2015 (Legge n. 190 del 23 dicembre 2014), che ha disposto l'integrale deducibilità dell'IRAP del costo sostenuto per lavoro dipendente a tempo indeterminato. La misura è diretta a tutti soggetti passivi, con l'esclusione degli enti non commerciali, delle amministrazioni e degli enti pubblici relativamente alle attività istituzionali. La deduzione è stata estesa, con alcuni limiti, l'anno successivo anche ai costi sostenuti per l'assunzione dei lavoratori stagionali, a determinate condizioni, tra cui la durata del rapporto di lavoro⁴¹.

L'introduzione dell'IRAP, come si è visto, è stata da un lato voluta come forma di riordino e razionalizzazione della finanza regionale e locale mentre dall'altro è stata una fase preparatoria del lungo, e non ancora terminato, processo di

³⁹ Stornaiuolo Gaetano, *Effetti dell'IRAP sulle imprese del Mezzogiorno*, in Rivista economica del Mezzogiorno, fascicolo 3 1997.

⁴⁰ Gandullia e Piazza, *L'IRAP e l'autonomia tributaria a vent'anni dal decreto legislativo n. 446/97*, cit.

⁴¹ <https://www.finanze.gov.it/it/fiscalita-regionale-e-locale/irap/disciplina-del-tributo/>

federalismo fiscale. L'IRAP, nelle intenzioni del legislatore, era quindi un'entrata stabile ed importante nelle casse regionali che avrebbe fatto da base, insieme alla compartecipazione IVA, per la devoluzione di competenze dallo Stato alle regioni.

Con gli importanti interventi normativi di riduzione della base imponibile, il più importante dei quali è quello già discusso di abbattimento del costo del lavoro a tempo indeterminato, l'IRAP si è vista depotenziata e l'intenzione è quella di eliminare il tributo, pur non volendo ulteriormente gravare sui redditi da lavoro dipendente o da pensione. Come rilevato dal prof. Giulio Salerno⁴², nella sua relazione allegata per l'audizione presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale del 13 luglio 2002 sull'assetto della finanza territoriale e sulle linee di sviluppo del federalismo fiscale: “tra le diverse ipotesi proposte (n.d.r. come proposte compensative all'abolizione dell'IRAP), vi potrebbe essere il recupero del gettito IRAP attraverso un maggior prelievo sull'IRES. (...) L'operazione, tuttavia, non sarebbe neutrale negli effetti poiché le basi imponibili sono differenti. Inoltre, occorre tenere conto che l'IRAP è versata nella regione in cui si trovano gli stabilimenti, mentre un'ipotetica addizionale IRES dovrebbe essere versata nella Regione in cui la società ha il domicilio fiscale, con effetti redistributivi non marginali tra le regioni stesse”⁴³.

La storia dell'IRAP è strettamente legata a quella del federalismo fiscale. L'attuazione di quest'ultimo è un percorso che va avanti da molti anni e che ha visto numerosi interventi normativi, che ne hanno accelerato oppure rallentato la realizzazione.

Iniziato con la riforma del Titolo V della Costituzione (Legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001), a cui è stata data poi esecuzione attraverso la Legge n.

⁴² Direttore dell'Istituto di studi sui sistemi regionali federali e sulle autonomie “Massimo Severo Giannini” del Consiglio nazionale delle ricerche (ISSIRFA-CNR).

⁴³<https://documenti.camera.it/leg18/resoconti/commissioni/stenografici/pdf/62/audiz2/audizione/2022/07/13/leg.18.stencomm.data20220713.U1.com62.audiz2.audizione.0063.pdf>

42 del 5 maggio 2009, recante la “Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’art. 119 della Costituzione” seguita dal già citato D. lgs. 68/2011, il federalismo fiscale ha il suo nucleo nello spostamento delle competenze dal centro verso le Regioni e gli enti locali. A questo deve poi essere accompagnato lo spostamento, nella stessa direzione, dell’imposizione fiscale, almeno nella misura adeguata alle competenze, per garantire il finanziamento integrale delle funzioni. Infatti, ad una crescente responsabilità di spesa occorre corrispondere una crescente autonomia di entrata, incrementando così la responsabilità politica delle regioni e degli enti locali verso i loro cittadini e garantendo il soddisfacimento delle preferenze locali, che potrebbero essere differenti da territorio a territorio, assolvendo il criterio dell’efficienza allocativa, al contrario di politiche e spese decise dal centro secondo criteri uniformi e centralizzati.

Il modello appena descritto è stato attuato solamente in modo parziale per vari motivi, ed il grado di attuazione è piuttosto basso, come evidenziato nella già citata relazione del direttore dell’ISSiRFA-CNR: l’impatto della crisi finanziaria del debito sovrano, gli effetti della riforma costituzionale adottata per adattare la Costituzione ai vincoli europei e l’approccio fortemente centralistico per contrastare la pandemia da Covid-19 e la crisi economica scaturita, hanno fatto sì che ci sia stato un sostanziale mantenimento, se non un incremento, di un processo decisionale fortemente accentrato riguardo la finanza pubblica e una “larga dipendenza del sistema regionale dai trasferimenti statali”.

Inoltre, permangono alcuni vincoli di destinazione alle risorse trasferite dallo Stato alle Regioni ed enti locali, con un grado di autonomia finanziaria che, di conseguenza, continua ad essere non elevato ai livelli immaginati dalla normativa.

Le società di calcio professionistiche sono tenute al pagamento dell’IRAP e, anche se tra le varie tipologie di impresa non è menzionata quella sportiva, per

determinare la base imponibile su cui applicare l'aliquota, per analogia si considera l'art. 5 del D. lgs. 446/97 in cui è stabilito il metodo per determinare il valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali.

Per i club di calcio, quindi, la base imponibile è quella "classica" ossia il valore della produzione netta realizzato nel territorio della regione in cui sono situati. Da ciò ne consegue che i vari club di calcio professionistici in Italia vedranno applicarsi un'aliquota differente a seconda della loro ubicazione, dato il già citato potere delle Regioni di poter variare l'aliquota per un massimo di 0,92 punti percentuali.

La questione più controversa, riguardo l'IRAP e le società di calcio professionistiche, è l'assoggettabilità o meno delle plus/minusvalenze derivanti dalla cessione dei diritti pluriennali dei calciatori.

L'origine del problema è la diversa interpretazione che, Agenzia delle Entrate e FIGC, davano sulla natura della vendita dei DPC; infatti, la prima, nella Risoluzione n. 213/E del 2001, stabilisce che "la plusvalenza, o la minusvalenza, realizzate su tale diritto a seguito della cessione del contratto di prestazione sportiva, sono relative ad un bene strumentale e devono essere considerate componenti ordinari e non straordinari di reddito, classificabili rispettivamente nelle voci di conto economico A) – 5), ovvero B) – 14)"⁴⁴. L'Agenzia continua affermando che: "ne consegue che esse compongono a formare la base imponibile IRAP della società sportiva ai sensi dell'art. 5, comma 1, del D. lgs. n. 446/1997"⁴⁵. Per l'Agenzia delle Entrate, quindi, le plusvalenze e le minusvalenze hanno natura ordinaria e quindi, come appena detto, devono concorrere a formare la base imponibile ai fini IRAP.

Per la FIGC, invece, queste operazioni erano dotate di carattere straordinario, e dunque non rientravano nella base imponibile IRAP. La spiegazione della

⁴⁴ Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 213/E/2001.

⁴⁵ Ibid.

posizione si può ritrovare nelle precedenti “Raccomandazioni contabili” dove, al punto C. IV veniva stabilito che: “L’oggetto economico-tecnico (gestione ordinaria) delle società di calcio è costituito dalla formazione, dalla preparazione e dalla gestione di squadre di calcio, dall’organizzazione dei tornei, gare e manifestazioni calcistiche nel rispetto delle norme e delle direttive fissate dalla FIGC. La compravendita dei diritti alle prestazioni dei calciatori rientra nelle operazioni di gestione straordinaria. Quanto premesso consente di comprendere la collocazione nel conto economico tra i proventi straordinari o fra gli oneri straordinari della plusvalenza o minusvalenza derivante rispettivamente da un maggior o minor valore tra il prezzo di cessione del diritto rispetto al valore contabile attribuito al diritto stesso, al netto degli ammortamenti già eseguiti”. Secondo la Federazione, quindi, queste operazioni avevano carattere straordinario e dunque dovevano rientrare nella voce “E) ricavi ed oneri straordinari”⁴⁶ e non fare parte della base imponibile IRAP.

La divergenza di opinioni si è chiusa negli ultimi anni attraverso due fatti:

- a) tre ordinanze della Corte di Cassazione (n. 2144-2145-2146 del 12 luglio 2018) nelle quali si afferma la correttezza delle conclusioni a cui è giunta l’Agenzia delle Entrate e, contestualmente, si rigetta un ricorso proposto dalla società Internazionale FC inerente a una controversia riguardante la contabilizzazione delle plus/minusvalenze;
- b) l’eliminazione delle voci di reddito “straordinarie” dal conto economico, effettuata attraverso l’OIC 29. In particolare, sempre secondo l’OIC 29, in ogni caso, le plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla cessione dei DPC non potevano essere inserite nelle voci “straordinarie”, dato che in queste dovevano essere poste solamente gli “oneri, plusvalenze e minusvalenze da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura

⁴⁶ FIGC – Raccomandazioni contabili, edizioni precedenti

dell'azienda" e la cessione di uno o più giocatori non può essere considerata "con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda".

Quanto detto è stato acquisito dalla FIGC nelle nuove "Raccomandazioni contabili" del 2021 in cui al capitolo n. 1, voce D. IV viene stabilito che: "la plusvalenza (...) deve essere iscritta nella voce A5 del Conto Economico, ossia fra gli "Altri ricavi e proventi" (...); la minusvalenza (...) deve essere iscritta nella voce B14 del Conto Economico, ossia fra gli "Oneri diversi di gestione (...)"⁴⁷.

Le società di calcio professionistiche, quindi, devono inserire le plusvalenze e le minusvalenze tra le voci ordinarie di reddito, e quindi inserirle nel calcolo della base imponibile IRAP.

La tesi a cui si è arrivati è coerente con la natura delle società di calcio perché, anche se l'oggetto principale è la partecipazione alle competizioni, la compravendita dei diritti alle prestazioni sportive dei calciatori non è meno importante ed è un'attività che viene svolta ogni sei mesi nelle finestre di calciomercato; l'inserimento delle plus/minusvalenze nella parte "straordinaria" del Conto Economico era quindi una forzatura evidente nel tentativo di avere un notevole vantaggio fiscale, dato anche l'importo solitamente rilevante di queste voci.

Dati

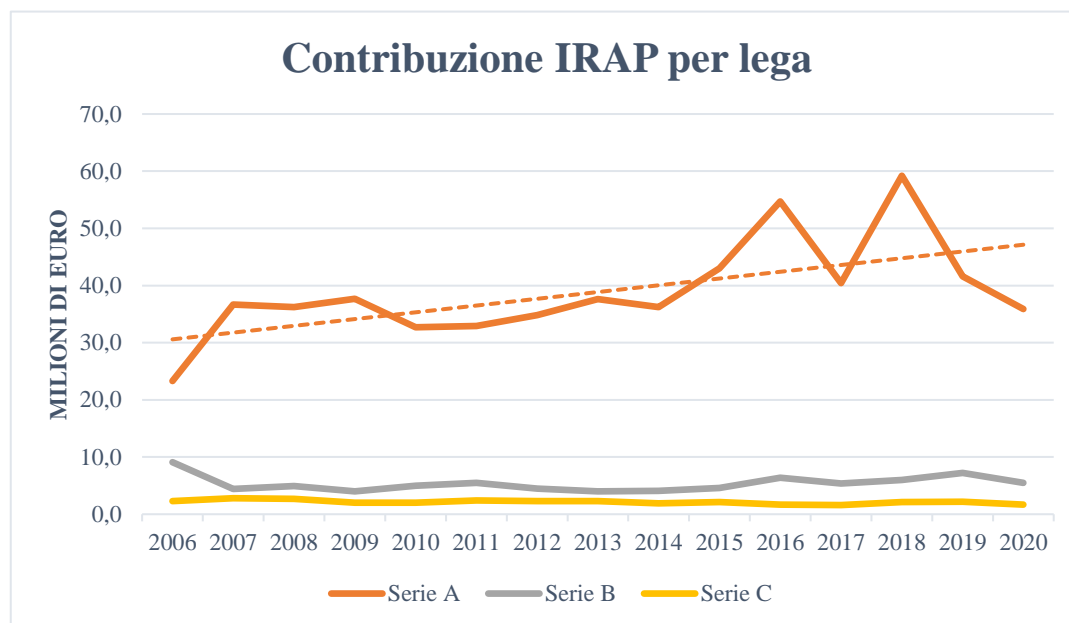
Il totale della contribuzione IRAP derivante dal calcio professionistico nel periodo 2006-2020 è di 695,6 milioni di euro, per una media di 46,4 milioni di euro per anno⁴⁸. In questi quindici anni, il campionato di Serie A è ovviamente

⁴⁷ FIGC – Le raccomandazioni contabili e il piano dei conti, ed. 2021

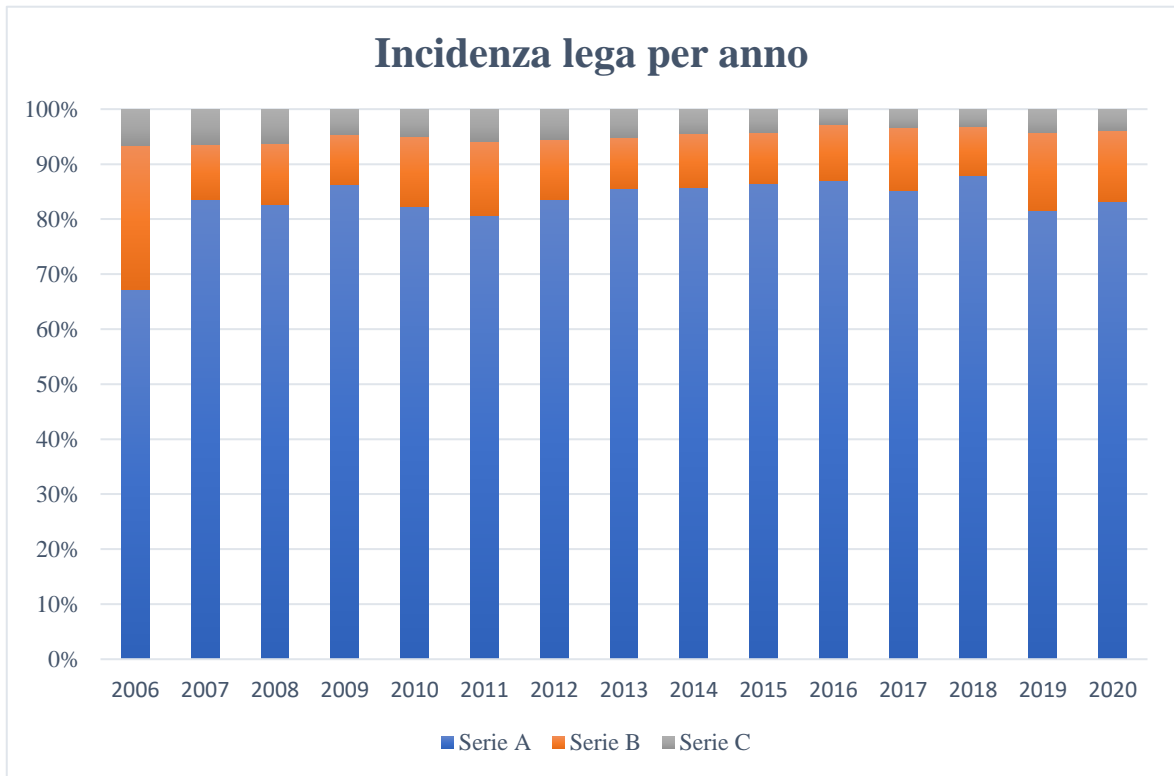
⁴⁸ Fonte: Report Calcio 2023. Come esposto nella pubblicazione i dati si riferiscono alle imposte dovute risultanti da dichiarazione, a prescindere dall'effettivo versamento, in analogia con le altre statistiche sulle dichiarazioni fiscali diffuse dal MEF.

quello che ha contribuito di più con un totale di 582,8 milioni di euro in totale e 38,9 milioni di euro in media l'anno.

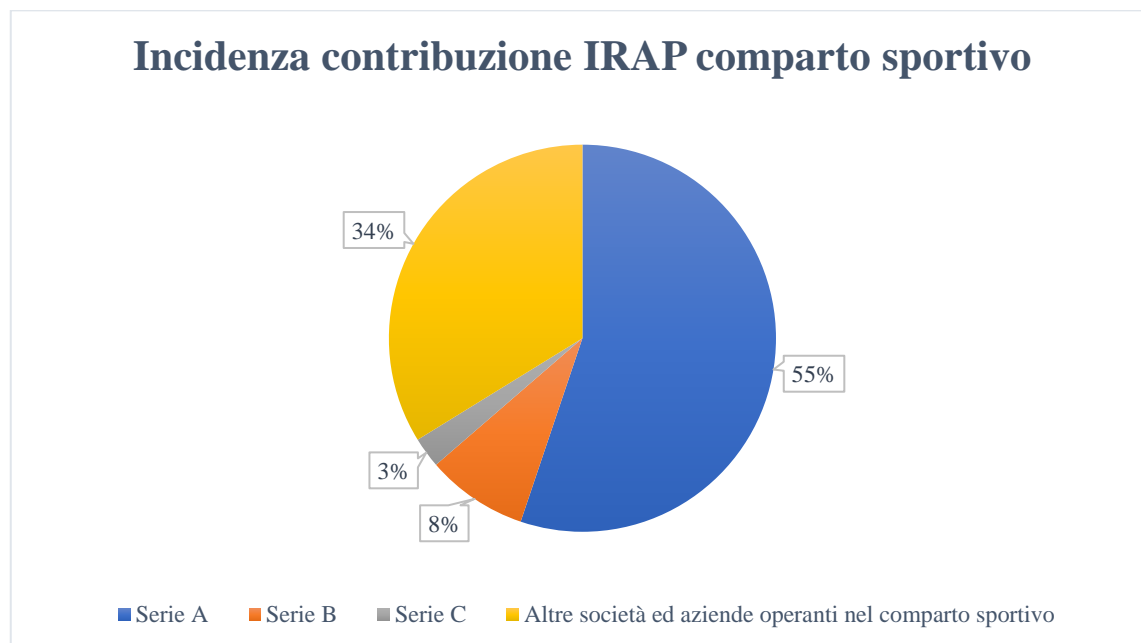
Grafico 5 - Fonte: Report Calcio 2023



Come si evince dal grafico, l'andamento della contribuzione IRAP relativa alla Serie A ha una tendenza crescente mentre l'andamento ha subito notevoli variazioni soprattutto negli ultimi sei anni, con variazioni annuali superiori al 25%.

Grafico 6 - Fonte: Report Calcio 2023

L'incidenza di ogni lega per anno mostra ancora di più come la Serie A svolga un ruolo primario nella contribuzione IRAP; infatti, eccetto che per l'anno 2006, l'incidenza percentuale di questa lega è sempre superiore all'80%, con un picco registrato nel 2018 quando è arrivata all'88,10%.

Grafico 7 - Fonte: Report Calcio 2023

Inoltre, come mostra il grafico sopra, i club di Serie A, nel 2020, hanno un'incidenza per la contribuzione IRAP maggiore rispetto a tutte le altre società di calcio professionistico in Italia e alle altre società ed aziende operanti nel comparto sportivo (classificazione ATECO 93.1).

Conclusioni

L'IRAP è sicuramente un'imposta molto invisibile alle imprese e ci si sta avviando verso la sua abolizione. Sorge però il problema della sua sostituzione per le Regioni data l'ampia base imponibile a disposizione. Con riguardo alle società di calcio professionistiche, l'eliminazione dell'imposta avrebbe un impatto positivo sui bilanci e comporterebbe un risparmio relativamente alto soprattutto per alcuni club che, come evidenziato dal grafico sottostante, hanno una contribuzione IRAP superiore al milione di euro.

Grafico 8 - Fonte: Report Calcio 2023

Certamente l'intervento normativo del 2015, dove si è disposta l'integrale deducibilità dell'IRAP del costo sostenuto per lavoro dipendente a tempo indeterminato, non ha avuto effetti sostanziali sulle società di calcio professionistico, dato che il personale a tempo indeterminato di queste ultime è solo quello amministrativo, e che quindi percepisce stipendi "normali", in quanto il personale tesserato (come i calciatori), cioè quello che incide maggiormente sulla voce sul costo del lavoro dipendente nel bilancio dei club, può avere solamente contratti a tempo determinato e per un massimo di 5 anni, come si è visto nel corso di questo elaborato.

Ciò che ha comportato notevoli oneri per le società è, invece, la considerazione della plus/minusvalenza come operazioni di natura "ordinaria" e quindi facenti parte della base imponibile. Questo ha fatto sì che uno dei vantaggi fiscali venisse meno e la base imponibile ai fini IRAP diventasse più grande.

3.4 IVA

Disciplina del tributo

L'imposta sul valore aggiunto è forse l'imposta indiretta più nota e si applica sul valore aggiunto di ogni fase di produzione, di scambio di beni e servizi. In Italia è stata introdotta con il Decreto Presidente Repubblica n. 633 del 26 ottobre 1972.

I tre requisiti per far sì che un'operazione sia soggetta all'applicazione dell'IVA sono i) il requisito oggettivo, ii) il requisito soggettivo e iii) il requisito territoriale.

Tutti e tre si possono ritrovare all'art. 1 del DPR⁴⁹, dove si definiscono le "Operazioni imponibili", mentre nei successivi articoli, i singoli requisiti vengono descritti singolarmente.

Requisito oggettivo

Per requisito oggettivo si intende la cessione di beni o la prestazione di servizi. L'art. 2 del DPR spiega cosa costituisce una cessione di beni, ossia "gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere"⁵⁰. L'articolo continua esaminando le casistiche particolari, elencando le operazioni che sono o non sono "cessioni di beni".

La definizione di "prestazioni di servizi" si trova all'art. 3 dello stesso DPR e sono "(quelle) verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare, e di permettere quale ne sia la fonte"⁵¹. Anche

⁴⁹ DPR 633/72 art. 1 "L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate"

⁵⁰ DPR n. 633/72, art. 2

⁵¹ DPR n. 633/72, art. 3

in questo caso, sono in seguito elencate le casistiche particolari, cioè le operazioni che sono o non sono soggette al regime IVA.

Requisito soggettivo

Per requisito soggettivo si intende che solo le operazioni “effettuate nell’esercizio di imprese o nell’esercizio di arti e professioni” sono soggette ad IVA. La definizione delle due fattispecie si trova agli artt. 4 e 5 del già menzionato DPR. Il primo definisce l’esercizio di imprese come “l’esercizio per professione abituale (...) delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del Codice civile (...)” mentre il secondo definisce “l’esercizio di arti e professioni” come “l’esercizio per professione abituale (...) di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l’esercizio in forma associata delle attività stesse”. In entrambi gli articoli, la seconda parte è dedicata all’elencazione dei casi particolari, ovvero le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate da alcune tipologie di soggetti giuridici, che sono soggetti al regime IVA.

Requisito territoriale

Il requisito territoriale stabilisce che un’operazione è assoggettata al regime IVA solo se è stata effettuata all’interno del territorio italiano. Gli artt. 7, 7-bis e 7-ter del Decreto definiscono nel dettaglio il requisito, differenziando le operazioni nella loro localizzazione o meno sul territorio italiano a seconda che si tratti di una cessione di beni oppure di una prestazione di servizi.

Le vendite di beni si considerano effettuate in Italia se:

- a) il bene è nel territorio al momento dell’operazione;
- b) il bene oggetto dell’operazione è nazionale, nazionalizzato, comunitario o vincolato al regime della temporanea importazione.

Si considerano beni nazionali i beni prodotti in Italia; nazionalizzati quei beni importati definitivamente (cioè, con pagamento dell’IVA e dei dazi) in

Italia; comunitari quei beni prodotti in altro Stato UE o in esso importati definitivamente da Paese extra UE; in regime di temporanea importazione quei beni provenienti da Stato extra UE temporaneamente introdotti in Italia per essere lavorati e successivamente inviati fuori UE. L’IVA non si applica, inoltre, per i beni “in transito” o “in deposito in luoghi sottoposti a vigilanza doganale”⁵².

Con riferimento alla territorialità dei servizi, l’Italia si è adeguata alla normativa UE con decorrenza a partire dal 1° gennaio 2010, in particolare alla Direttiva 2008/8/CE del Consiglio che ha modificato la Direttiva 2006/112/CE, attraverso il Decreto legislativo n. 18 dell’11 febbraio 2010.

Gli artt. 44 e 45 della Direttiva 2008/8/CE sono le norme che definiscono la territorialità per le prestazioni di servizi generiche rese a due destinatari diversi, che sono altri soggetti passivi (art. 44 – B2B) o consumatori finali (art. 45 – B2C).

Nel primo caso vige il principio del “luogo del committente”, infatti il dettato normativo dice che: “il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo (...) è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica”⁵³, è il caso, ad esempio, delle cessioni dei DPC. Nel secondo, per le prestazioni rese verso i consumatori finali, l’UE ha stabilito il principio del “luogo del committente”.

Nei successivi articoli vi sono poi le deroghe ai principi generali; l’unica con implicazioni sull’argomento di questo elaborato è stabilita all’art. 53, per cui: “il luogo delle prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative, o affini (...) è il luogo in cui tali attività si svolgono materialmente”⁵⁴.

⁵² <https://www.101professionisti.it/guida/iva/approfondimenti/territorialita-iva-art-7-d-p-r-633-316.aspx#:~:text=Si%20considerano%20beni%20nazionali%20quelli,temporanea%20importazione%20quelli%20provenienti%20da>

⁵³ Direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008, art. 44

⁵⁴ Direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008, art. 53

L'aliquota ordinaria IVA è il 22% ma ne sono state stabilite dal legislatore altre quattro (4%, 5%, 10%). Le aliquote ridotte si applicano ad alcuni beni e servizi specifici, il cui elenco completo è nelle tabelle allegate al DPR 633/1972; si tratta perlopiù di beni e servizi ad alta utilità sociale, per cui i cittadini possono acquistare questi beni ad un prezzo ridotto rispetto al caso in cui fosse applicata l'aliquota ordinaria.

Le operazioni rilevanti nel campo di applicazione IVA non si esauriscono a quelle imponibili ma comprendono anche quelle non imponibili, fuori campo IVA ed esenti:

- a) imponibili: sono quelle per cui sussistono contemporaneamente tutti e tre i requisiti;
- b) non imponibili: sono quelle per cui non sussiste solo il requisito della territorialità. È il caso delle “cessioni all'esportazione”, le operazioni a loro assimilate e i “servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali”;
- c) fuori campo IVA: sono le operazioni che non hanno il requisito oggettivo o quello soggettivo oppure difettano di entrambi;
- d) esenti: sono operazioni a cui non viene applicata l'IVA pur avendo tutti e tre i requisiti. La non applicazione deriva da una scelta del legislatore che le esenta per motivi politici o sociali. L'elenco delle operazioni esenti è all'art. 10 del DPR 633/1972. Questa tipologia non fa sorgere il debito di imposta al cedente od al prestatore ma, dato che in teoria sono “imponibili”, necessitano il rispetto di una serie di obblighi formali ed inoltre, non è possibile la detrazione dell'IVA sui beni e sui servizi utilizzati dal teorico debitore d'imposta per la cessione o la prestazione esente.

Secondo l'art. 17 del DPR, i debitori di imposta sono i soggetti che “effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili”; inoltre, sempre lo stesso articolo stabilisce che: “devono versarla (n.d.r. l'imposta) all'erario,

cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista all'art. 19 (...)"

L'imposta, però, non grava sui produttori di beni e servizi che, seppur essendo contribuenti di diritto, attraverso il meccanismo della rivalsa e della detrazione, devono far gravare l'imposta solo sul consumatore finale.

Il meccanismo della rivalsa è descritto all'art. 18 del DPR che impone l'addebito totale dell'imposta sul consumatore finale, pena la nullità del patto. La detrazione è invece delineata all'art. 19 dove è stabilito che: "è detraibile dell'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assoluta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi importati o acquistati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile (...)"⁵⁵.

Ad esempio, in un caso con tre soggetti, un produttore, un intermediario ed un consumatore, dove il primo vende un bene al secondo che poi lo rivende al terzo, nella prima cessione il debitore d'imposta e versatore all'erario sarà il produttore ma quello su cui grava l'imposta è l'intermediario. Nella seconda cessione del bene, l'intermediario è il debitore d'imposta e colui che versa il dovuto allo Stato ma l'imposta grava sul consumatore finale. La differenza tra la prima e la seconda cessione del bene è che nella prima, l'intero importo dell'IVA sarà poi versato all'erario mentre nella seconda, l'importo da versare da parte dell'intermediario (che in questa cessione del bene è il debitore d'imposta) è la differenza tra l'importo addebitato al consumatore finale e l'importo IVA già dovuto al produttore, poiché quest'ultima somma si può detrarre. Il consumatore, alla fine, avrà pagato l'intero importo IVA dovuto allo

⁵⁵ DPR n. 663/72, art. 18

Stato nell'ambito delle due cessioni del bene, benché abbia acquistato il bene solamente una volta.

Come già detto non è possibile detrarre l'IVA per l'acquisto o l'importazione di beni e servizi che serviranno poi al soggetto per cedere beni o prestare servizi che sono esenti dall'applicazione IVA.

Le società di calcio professionistiche sono soggette all'IVA per varie operazioni, tra cui la cessione dei diritti audiovisivi, gli introiti da gare, i ricavi pubblicitari e da sponsorizzazione e per il trasferimento dei diritti alle prestazioni sportive dei calciatori.

Diritti TV

Nei capitoli precedenti si è ampiamente parlato della cessione dei diritti audiovisivi da parte delle società ai broadcasters. Questa cessione viene effettuata collettivamente dalla lega di appartenenza e poi l'importo viene suddiviso tra i club. Ai sensi degli artt. 78-quater (introdotto attraverso l'art. 28, comma 1, del D. lgs. 9/2008) e 79 della Legge n. 663 del 22 aprile 1941, i diritti audiovisivi sportivi sono trattati alla stregua del diritto d'autore e, per questo, sono assoggettabili all'IVA, come previsto dall'art. 3, comma 2, n.2 del DPR 633/1972. Questa previsione normativa vale solo per le partite svolte sul territorio nazionale, quindi per le gare di Serie A, Serie B, Serie C e Coppa Italia.

Per i diritti audiovisivi relativi alle competizioni europee la questione è, però, diversa. Il "Regolamento UEFA in materia di diritti audiovisivi" del 1988, modificato più volte dopo decisioni della Commissione europea per violazioni delle norme sulla concorrenza, stabilisce all'art. 24 e seguenti che la UEFA detiene l'esclusiva sui diritti audiovisivi di trasmissione delle partite ed è responsabile delle trattative e della conclusione dei contratti di cessione di tutti i diritti di sfruttamento economico degli eventi sportivi nei confronti di terzi. Tali diritti comprendono inoltre, la diffusione sui nuovi mezzi di trasmissione delle partite. Il Regolamento ha però disposto che la UEFA ed i club (in questo

caso per le gare a cui partecipano) possono fornire contenuti video sul web solo un'ora e mezzo dopo il termine delle partite oppure dalla mezzanotte successiva la conclusione dell'incontro⁵⁶. I club partecipanti alle competizioni UEFA, seppur rinunciando ai diritti di sfruttamento economico delle loro partite, ai sensi dell'art. 26 del suddetto Regolamento, ricevono una percentuale di quanto la Federazione continentale ricava dai medi stabilita con criteri predefiniti.

Per quanto riguarda l'applicazione del regime IVA per questa tipologia dei diritti audiovisivi emergono alcuni problemi; infatti, se il requisito oggettivo e quello soggettivo sono presenti, emerge, però, la mancanza del requisito territoriale dato che le società cedono i propri diritti alla UEFA che, come si è visto nel primo capitolo, è un ente di diritto privato con sede in Svizzera.

Precedentemente, l'art. 7-sexies, lett. f), del DPR 633/1972 stabiliva che le prestazioni, per i servizi resi nei confronti di soggetti non residenti in uno stato membro dell'UE, "si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando ivi sono utilizzate", senza però definire il luogo di utilizzo. La dottrina⁵⁷ ha individuato tre criteri per individuarlo:

1. giuridico: rileva il luogo di acquisizione del diritto e quindi la residenza o il domicilio del committente;
2. economico: rileva il luogo di percezione dei profitti;
3. materiale: rileva il luogo di effettiva attuazione della prestazione.

Seguendo i primi due criteri, le prestazioni di servizi oggetto della trattazione non sarebbero assoggettabili all'IVA, in quanto il "luogo di utilizzo" non coinciderebbe con il territorio dello Stato. Di questo avviso è stata anche l'Amministrazione Finanziaria che, in risposta ad una richiesta di chiarimenti da parte di un club, affermò che dette prestazioni non devono rilevare ai fini

⁵⁶ Longobardi Marco, *Profili IVA della cessione in ambito internazionale dei diritti radiotelevisivi delle partite di calcio*, in *Rivista di diritto ed economia dello sport*, 2005, vol. I, fasc. 2.

⁵⁷ Armella Sara, *"Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi"*, in *Corriere Tributario*, n. 20, del 21 maggio 2001, pp. 147 e seguenti.

IVA dato che: “lo sfruttamento commerciale dei diritti televisivi si realizza al momento della vendita dei diritti da parte della UEFA e, quindi, in Svizzera in cui la stessa ha sede”. L’interpretazione dell’Agenzia dell’Entrate parte dall’assunto che non sarebbe ragionevole, data la particolare natura di questi diritti, ipotizzare che il loro utilizzo avvenga negli Stati in cui il prodotto, o il servizio commercializzato dalle imprese che hanno acquistato i servizi dalla UEFA, perviene al fruitore finale; infatti, sarebbe necessario, per i club, operare una distinzione dei proventi tra quelli riconducibili ad operatori italiani (su cui applicare l’IVA) e quelli esteri (su cui non applicare l’IVA).

Seguendo il criterio materiale, invece, i proventi derivanti dalla cessione dei diritti audiovisivi relativi alle competizioni UEFA sarebbe assoggettabile all’IVA. Questo criterio è stato seguito dalla Commissione Tributaria Regionale dell’Emilia-Romagna che ha seguito la prassi della Corte di Cassazione che, nella sentenza civile n. 11141 del 13 dicembre 1996, ha stabilito che: “per luogo di utilizzazione deve intendersi quello in cui l’attività è concretamente esplicata e non quello in cui il committente realizza il risultato finale economico della prestazione”.

Il quadro normativo si è ulteriormente complicato negli ultimi anni: con il D. lgs. 18/2010 (che, come detto, ha recepito le direttive europee) ha disposto che: “a) le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, (...) le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti rese a committenti non soggetti passivi, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte. La disposizione del periodo precedente si applica anche alle prestazioni di servizi per l’accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle relative prestazioni

accessorie”⁵⁸. Inoltre, con il Decreto legislativo n. 45 del 1° giugno 2020, è stata soppressa la lettera F dell’art. 7-sexies, rendendo privo il decreto di una specifica disciplina sui diritti tv.

Dal dettato normativo attuale sembra, quindi, che il legislatore abbia scelto di non far assoggettare i ricavi da diritti audiovisivi, provenienti dalla redistribuzione della UEFA, all’IVA in quanto la cessione ai broadcasters è effettuata dalla UEFA e, quindi, non sono svolte materialmente in Italia, visto che la federazione continentale ha sede in Svizzera.

In conclusione, sembra evidente la complessità della normativa per questa fattispecie ma, personalmente, credo che i proventi da diritti audiovisivi relativi alle competizioni UEFA non dovrebbero essere assoggettati all’IVA, dal momento che i club non hanno nessun controllo su di essi e lo sfruttamento commerciale è curato dalla UEFA.

Ricavi da gare

Nei capitoli precedenti si è trattato degli introiti da gare e come questi, oltre ad essere una delle voci più importanti per le società di calcio professionistiche, sono costituiti da:

- a) gli incassi dalla vendita dei biglietti singoli
- b) i proventi dalla vendita degli abbonamenti

La vendita di entrambe le tipologie di titolo di ingresso negli stadi è senza dubbio un’attività assoggettata all’Iva con aliquota ordinaria al 22%. La tabella C allegata al DPR ricomprende tra le attività spettacolistiche, infatti, “gli spettacoli sportivi di ogni genere e ovunque sia il loro luogo di svolgimento”.

Il Legislatore, al primo comma dell’art. 74-quater del DPR 633/1972, ha individuato due momenti distinti per cui considerare effettuate (e quindi il momento in cui l’imposta è dovuta) le prestazioni di servizi a seconda che si

⁵⁸ D. lgs. n. 18/2010, art. 7-qui quies

tratti di un biglietto singolo o di un abbonamento⁵⁹; nel primo caso il momento è quello in cui ha inizio l'esecuzione delle manifestazioni mentre nel secondo, "l'imposta è dovuta all'atto del pagamento del corrispettivo".

Con riguardo la vendita dei singoli biglietti, il Ministero delle Finanze ha poi chiarito con una circolare⁶⁰ che il momento è quello indicato dal DPR, anche qualora il corrispettivo sia stato percepito in precedenza e che deve essere individuato in coincidenza dell'apertura al pubblico degli ingressi del luogo in cui avviene l'evento sportivo.

Gli unici problemi riguardo gli abbonamenti riguardano i) la valenza del titolo di accesso e ii) la possibilità di scomputare diritti di prevendita dell'ammontare dei corrispettivi annotati. Entrambi gli aspetti sono stati chiariti dall'Agenzia delle Entrate con due risoluzioni. Con la prima è stato precisato che il titolo di accesso, oltre che legittimare lo spettatore ad assistere alla gara, è anche un documento fiscale e quindi deve sempre indicare l'ammontare del corrispettivo incassato. Con la seconda risoluzione, l'Amministrazione Finanziaria ha stabilito che i diritti di prevendita non possono essere detratti dall'ammontare dei corrispettivi da annotare nei rispettivi registri, anche se tali somme saranno effettivamente riversate ai venditori dei biglietti a titolo di remunerazione; infatti, il compenso di competenza della società venditrice dei biglietti, ai fini IVA, riguarda solo il rapporto tra detta società ed il club organizzatore della gara.

Ricavi da pubblicità e da sponsorizzazione

I ricavi pubblicitari e da sponsorizzazione sono considerati prestazioni di servizi e, in quanto tali, sono soggetti all'IVA con aliquota ordinaria al 22% solo se

⁵⁹ DPR 633/72, art. 74-quater, c.1 "Le prestazioni di servizi indicate nella tabella C allegata al presente decreto, incluse le operazioni ad esse accessorie, salvo quanto stabilito al comma 5, si considerano effettuate nel momento in cui ha inizio l'esecuzione delle manifestazioni, ad eccezione delle operazioni eseguite in abbonamento per le quali l'imposta è dovuta all'atto del pagamento del corrispettivo.

⁶⁰ Ministero delle Finanze – Dipartimento entrate affari giuridici, circolare n. 165 del 7 settembre 2000, Riforma della disciplina fiscale relativa alle attività di intrattenimento e di spettacolo.

effettivamente svolte all'interno del territorio italiano. Se per i proventi da pubblicità non sussistono problemi (dato che la maggior parte di essi si riferisce alla vendita degli spazi pubblicitari negli stadi) per i contratti di sponsorizzazione che, come già affrontato, sono delle tipologie particolari di contratti pubblicitari, sorge qualche dubbio sulla loro assoggettabilità all'IVA, in particolare nel caso di partecipazione della squadra alle competizioni UEFA o FIFA. La fattispecie riguarda gli sponsor ufficiali e quelli tecnici che compaiono sull'abbigliamento da gare, sulle borse, sugli zaini e sui mezzi di trasporto e, quando la squadra disputa partite in trasferta in campo internazionali, potrebbero essere considerati come utilizzati nel territorio in cui sta disputando la partita, rendendoli non assoggettabili all'IVA. Questa tesi comporterebbe lo scomputo della parte di sponsorizzazione relativa alle gare internazionali in trasferta rispetto a quella rimanente, che si riferirebbe alle restanti gare giocate su suolo italiano come per i diritti audiovisivi; l'unica differenza, rispetto a questi ultimi, che rende la totalità delle sponsorizzazioni assoggettabile all'IVA, è che la cessione della sponsorizzazione avviene nel territorio italiano ed è pertanto corretto non attuare il meccanismo individuato.

Cessione dei diritti pluriennali alle prestazioni sportive dei calciatori

L'art. 26, comma 2, del D. lgs. 36 /2021 riprende quanto scritto dalla famosa L. 91/1981 e stabilisce che “è ammessa la cessione del contratto, prima della scadenza, da una società o associazione sportiva ad un'altra, purché vi consenta l'altra parte e siano osservate le modalità fissate dalla Federazioni Sportive Nazionali, delle Discipline Sportive Associate e dagli Enti di Promozione Sportiva”⁶¹.

In sostanza, la norma dice che la vendita del DPC consiste in una cessione di contratto ed il calciatore non stipulerà un nuovo contratto con la nuova società ma, quest'ultima subentra al vecchio club nel rapporto con l'atleta. Ai fini IVA,

⁶¹ D. lgs. 36/21, art. 26, c. 2.

questa norma è molto importante perché l'art. 3, comma 2, lett. 5, del DPR 633/1972 stabilisce che costituiscono prestazioni di servizi “le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto”. La vendita di un DPC da un club ad un altro è quindi assoggettato al regime IVA con aliquota ordinaria.

Per i trasferimenti degli atleti tra club italiani non sussistono problemi mentre nel caso in cui una squadra italiana venda un DPC ad una squadra di un'altra nazione, viene a mancare il requisito della territorialità previsto dall'art. 7-ter del DPR e quindi l'operazione è tassata nel luogo in cui è stabilito il committente stesso, secondo il principio per cui il luogo dell'imposizione è quello in cui avviene l'effettivo consumo del servizio, in questo caso il paese estero.

Nel caso di acquisto del diritto delle prestazioni sportive, da parte di una società professionistica, di un calciatore proveniente da una società dilettantistica è dovuto verso quest'ultima il “Premio di addestramento e formazione tecnica”. L'art. 36, comma 4, del D. lgs. 36/2021, riprendendo l'art. 15, comma 4, della L. 91/1981, stabilisce che le somme versate per questa indennità sono “equiparate alle operazioni esenti dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”.

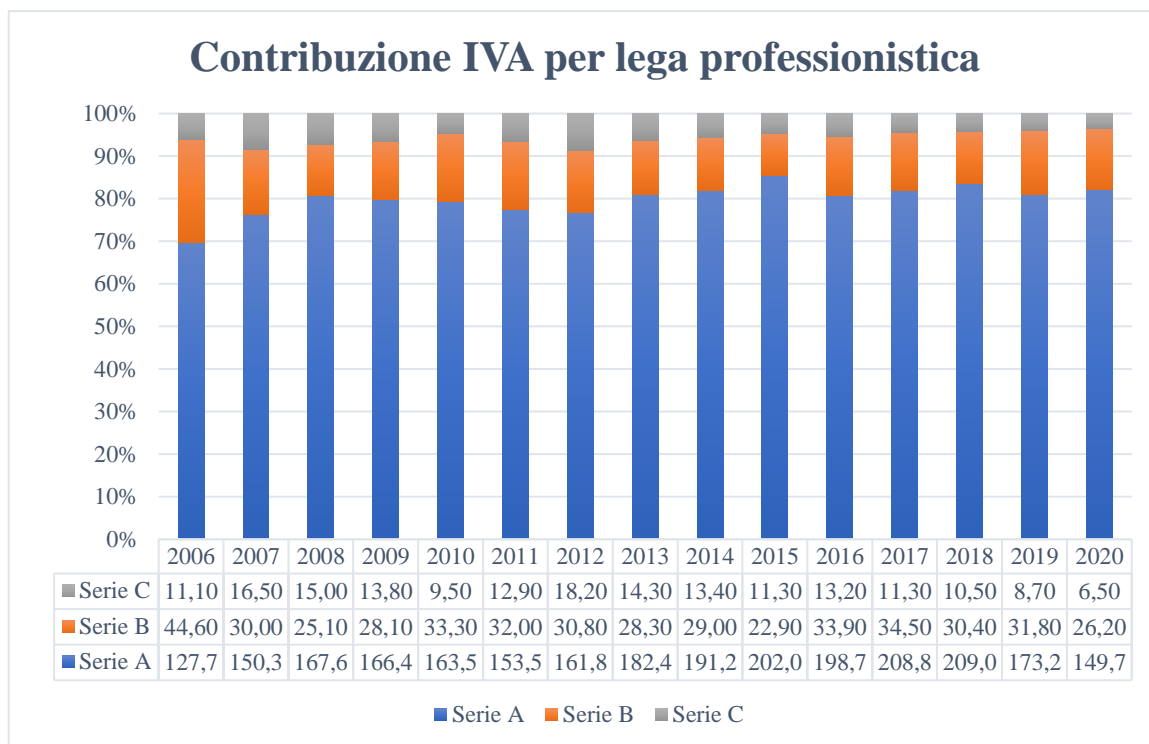
Dati

Dai dati emerge che la contribuzione IVA totale del calcio professionistico dal 2006 al 2020 è di 3,2 miliardi di euro, per una media di 216,2 milioni di euro l'anno.

Grafico 9 - Fonte: Report Calcio 2023

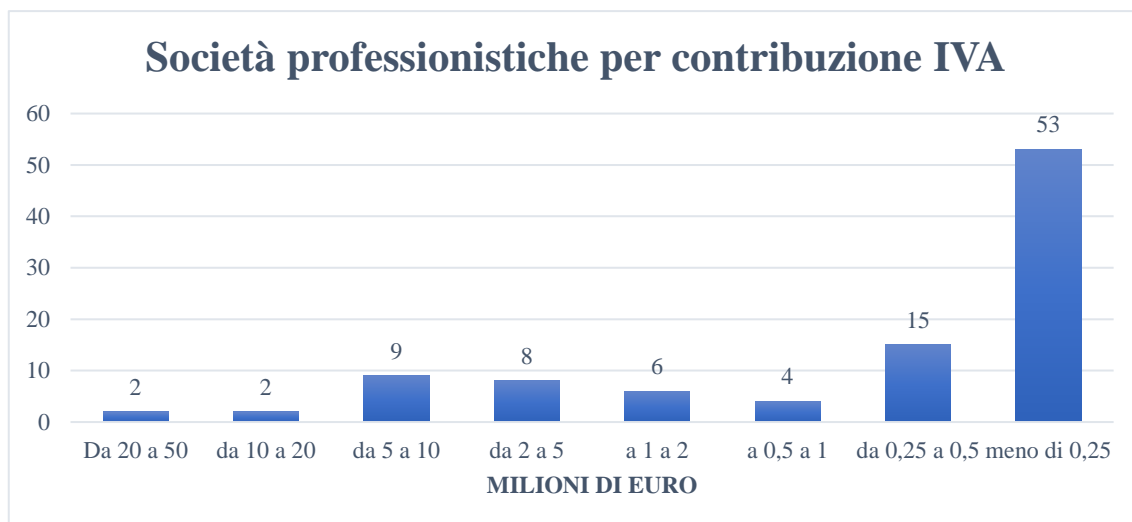
Come si può notare dal grafico la tendenza è crescente e gli unici due momenti di vera diminuzione sono tra il 2010 e il 2011 (-3,78) e dal 2018 in poi⁶²; negli ultimi due anni di rilevazione, in particolare, la diminuzione percentuale è stata per ciascuna annualità di circa 14,5%. Il valore massimo lo si è raggiunto nel 2017 con 254,60 euro di contribuzione IVA, mentre il minimo si è verificato nel 2020, in corrispondenza della pandemia da Covid-19 con 182,4 milioni di euro, facendo ritornare così la contribuzione IVA del calcio professionistico in Italia, praticamente ai livelli del 2006 (183,4 milioni di euro).

⁶² Una diminuzione sul valore totale delle tre leghe di calcio professionistico si verifica anche tra il 2009 e il 2010 ma solamente dello 0,96%.

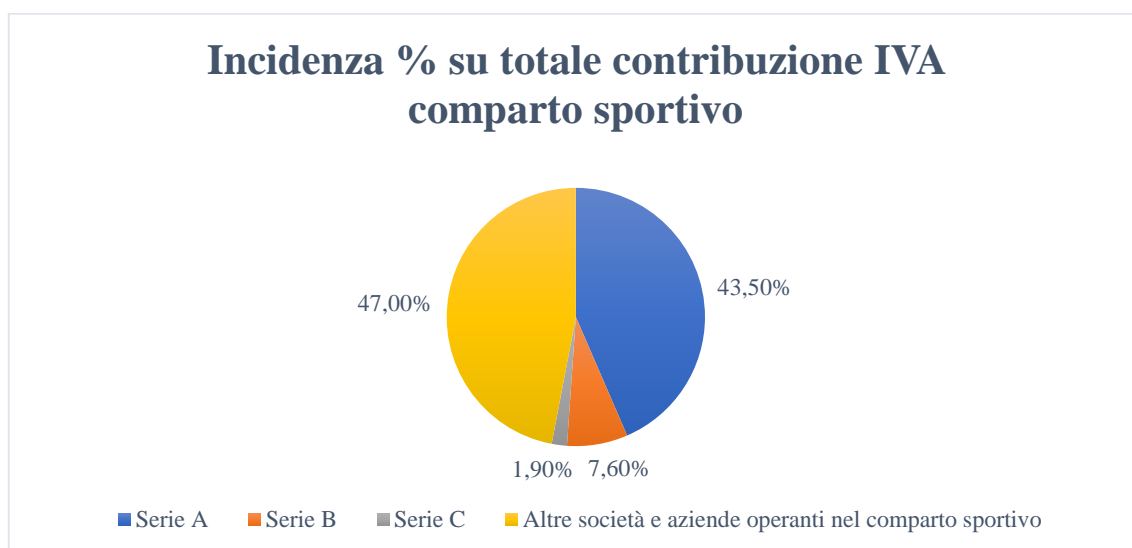
Grafico 10 - Fonte: Report Calcio 2023 (dati in milioni di euro)

Analizzando l'incidenza di ogni lega, è ovvia ed evidente la maggiore importanza della Serie A che, eccetto il 2006 (annata caratterizzata per la presenza della Juventus in Serie B), si è sempre mantenuta su valori superiori, o comunque prossimi, all'80%. La contribuzione IVA della Serie B, pur mantenendo la sua incidenza sempre intorno al 15% del totale, ha un andamento molto altalenante dato che solamente poche volte si è verificato un aumento per due anni consecutivi.

Osservando invece i dati relativi all'ultimo anno disponibile (il 2020), si nota che la maggior parte delle società, 72 su 99, ha una contribuzione IVA inferiore a 1 milione di euro mentre sono solo quattro quelle che devono all'erario almeno 10 milioni di euro di IVA.

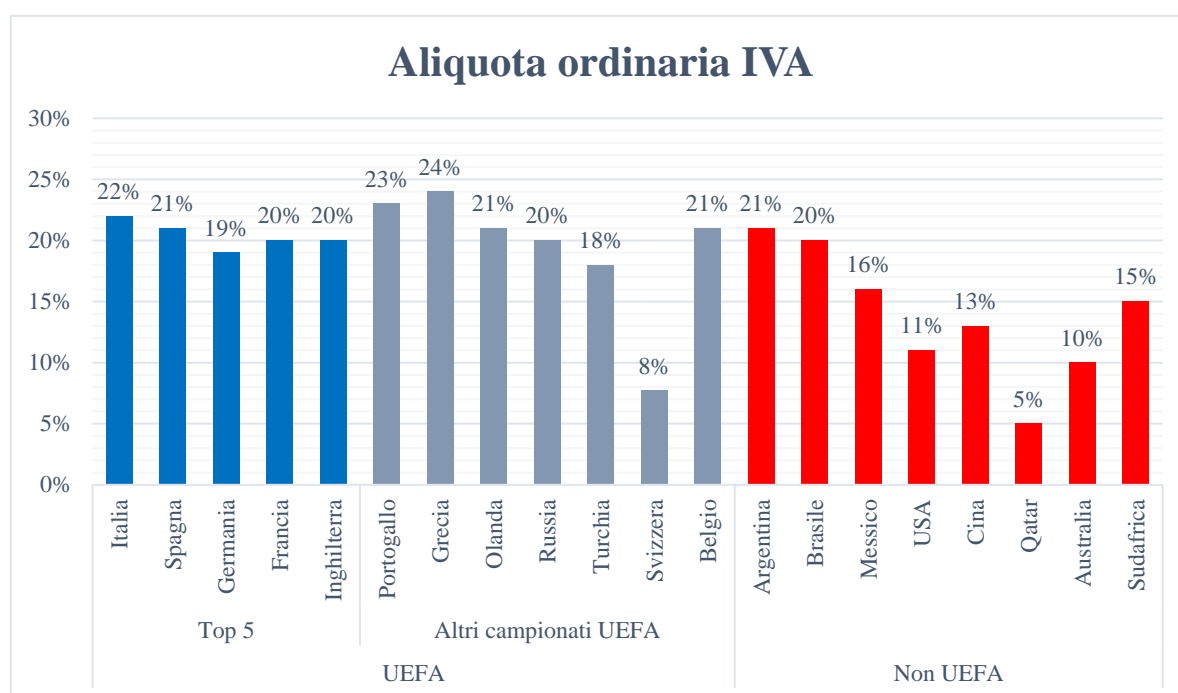
Grafico 11 - Fonte: Report Calcio 2023

Inoltre, con una contribuzione aggregata IVA pari a 149,7 milioni di euro, le società di Serie A hanno un'incidenza quasi superiore (43,5%) rispetto al resto delle società e aziende operanti nel comparto sportivo (47%); mentre i club di Serie B e Serie C si attestano rispettivamente ad un'incidenza sul totale della contribuzione IVA dovuta dal comparto pari a 7,60% e 1,90%.

Grafico 12 - Fonte: Report Calcio 2023

Dal confronto con le altre nazioni emerge che i club italiani devono applicare un'aliquota ordinaria sull'imposta sul valore aggiunto più alta rispetto alla quasi totalità delle altre nazioni oggetto della rilevazione nel Report Calcio 2023; infatti, se si escludono la Grecia (24%) ed il Portogallo (23%), in tutte le altre nazioni è presente un'aliquota ordinaria sul valore aggiunto più bassa rispetto a quella presente in Italia.

Grafico 13 - Fonte: Report Calcio 2023



Conclusioni

L'IVA è certamente l'imposta indiretta più conosciuta e più percepita dai consumatori. In Italia, come già affrontato, è presente un'aliquota ordinaria al 22% ma anche delle altre aliquote al 4%, 5%, e 10%. In linea di massima, le aliquote IVA al 4% sono valide per prodotti alimentari, prodotti agricoli e bevande. L'aliquota del 5% si focalizza soprattutto su apparecchiature medicali ma anche su alcune categorie specifiche di prodotti alimentari.

L'aliquota al 10% si riferisce alle forniture di materie prime e combustibili come gas ed energia elettrica per uso domestico, medicinali e servizi di recupero destinati al patrimonio edile per specifiche categorie di beni, di prestazioni e servizi⁶³.

Il principio guida è che più un bene è utile per la società, minore deve essere l'aliquota.

Le principali operazioni delle società di calcio professionistiche, affrontate in questo elaborato, sono assoggettate coerentemente all'aliquota ordinaria dato che non sembra esserci una forte utilità sociale che giustificherebbe una detassazione.

A parere personale, forse, si potrebbe studiare un meccanismo di abbassamento dell'aliquota sulla vendita dei biglietti per l'accesso alle gare per cercare di far tornare le persone negli stadi che, come si è visto nei capitoli precedenti, hanno un basso tasso di riempimento. Il mancato introito per lo Stato derivante da un abbassamento dell'aliquota per questa fattispecie sarebbe compensato da una maggiore base imponibile dell'IRES, derivante appunto da maggiori proventi per la vendita dei biglietti per le società di calcio.

3.5 IRPEF

Disciplina del tributo

L'imposta sul reddito delle persone fisiche è stata istituita con i DPR n. 597, 598 e 599 del 29 settembre 1973. Attualmente è disciplinata dal TUIR, emanato con il DPR 917/1986. Si tratta di un'imposta diretta, progressiva a scaglioni e personale. È la principale fonte di entrate tributarie per lo Stato, con un peso intorno al 10% del PIL⁶⁴.

⁶³

<https://www.mooncard.co/it/caso-di-uso/iva/aliquote#:~:text=Le%20aliquote%20ridotte%20sono%20del,coinvolte%20nel%20calcolo%20dell%27IVA.>

⁶⁴ Anastasia Bruno, *Chi paga l'IRPEF*, su lavoce.info, 2022.

Il presupposto dell'imposta si trova all'art. 1 TUIR ed è "il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6". Queste ultime sono:

- a) redditi fondiari
- b) redditi di capitale
- c) redditi di lavoro dipendente
- d) redditi di lavoro autonomo
- e) redditi di impresa
- f) redditi diversi

I soggetti passivi sono le persone fisiche residenti o non residenti in Italia; è considerato residente in Italia, ai fini dell'imposta, la persona che per la maggior parte dell'anno (almeno 183 giorni, 184 per gli anni bisestili) i) è iscritto all'Anagrafe delle persone residenti in Italia oppure ii) ha il proprio domicilio o la propria dimora abituale in Italia⁶⁵.

Per i soggetti residenti, la base imponibile è formata da tutti i redditi ovunque prodotti (c.d. "worldwide income taxation") mentre per i non-residenti il reddito imponibile si calcola solo sui redditi prodotti all'interno dello Stato (c.d. "source-based taxation").

I residenti possono anche ridurre la base imponibile grazie agli "oneri deducibili" di cui all'art. 10 TUIR, come i contributi previdenziali, mentre i non-residenti hanno una possibilità di riduzione molto limitata.

I non residenti possono evitare la doppia tassazione dei redditi, sia nel paese in cui sono residenti sia sul territorio italiano, se è stato stipulato un trattato internazionale tra l'Italia e la nazione di residenza del soggetto passivo. I trattati

⁶⁵ <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/imposta-sul-reddito-delle-persone-fisiche-irpef-/regole-general-per-persone-fisiche>

contro le doppie imposizioni in vigore si ispirano al modello di Convenzione elaborato dall'OCSE⁶⁶.

L'imposta netta dovuta è derivata dalla sottrazione delle detrazioni, previste all'art 13 TUIR, dall'imposta lorda. Le detrazioni possono essere in misura fissa oppure in misura decrescente al crescere del reddito⁶⁷; quelle principali sono agli artt. 12 e 13 TUIR e riconoscono alla persona una diminuzione dell'IRPEF dovuta in ragione della situazione lavorativa e di quella familiare.

In particolare, con riferimento ai redditi da lavoro dipendente, l'art. 13 TUIR riconosce le seguenti detrazioni:

- 1.880 euro, se il reddito complessivo non supera 15.000 euro. Inoltre, l'ammontare della detrazione non può essere inferiore a 690 euro, 1.380 per i lavoratori a tempo indeterminato;
- 1.910 euro, aumentata del prodotto tra 1.190 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 28.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 13.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 28.000 euro;
- 1.910 euro, se il reddito complessivo è superiore a 28.000 euro ma non a 50.000 euro; la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 50.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 22.000 euro;
- Se il reddito complessivo è superiore a 25.000 euro ma non a 35.000 euro, la detrazione spettante è aumentata di 65 euro.

Come detto, l'IRPEF è un'imposta progressiva per il cui calcolo si devono applicare le aliquote basate sugli scaglioni di reddito; questi ultimi sono stati

⁶⁶ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁶⁷ <https://www.irpef.info/irpef-cos-e-come-funziona>

recentemente diminuiti e modificati con la Legge di Bilancio 2022; la tabella sottostante⁶⁸ mostra com'è cambiata la situazione:

Tabella 5 - Fonte: www.agenziadelleentrate.gov.it

Aliquote in vigore fino alla dichiarazione dei redditi per l'anno 2021		
Reddito imponibile (per scaglioni)	Aliquota (per scaglioni)	Imposta dovuta (tra parentesi l'importo dovuto nel caso di copertura totale dello scaglione)
Fino a euro 15.000	23%	23% sull'intero importo (=3.450 euro)
Da 15.001 euro a 28.000 euro	27%	3.450 euro + 23% del reddito tra 15.001 euro e 28.000 euro (3.510 euro)
Da 28.001 euro fino a 55.000 euro	38%	6.960 euro + 38% del reddito tra 28.001 euro e 55.000 euro (10.260 euro)
Da 55.001 euro a 75.000 euro	41%	17.220 euro + 41% del reddito tra 55.001 euro e 75.000 euro (8.200 euro)
Da 75.001 euro in poi	43%	25.420 + 41% del reddito da 75.000 euro in poi
Aliquote in vigore dalla dichiarazione dei redditi per l'anno 2022		
Reddito imponibile (per scaglioni)	Aliquota (per scaglioni)	Imposta dovuta (tra parentesi l'importo dovuto nel caso di copertura totale dello scaglione)
Fino a euro 15.000	23%	23% sull'intero importo (=3.450 euro)
Da 15.001 euro a 28.000 euro	25%	3.450 euro + 25% del reddito tra 15.001 euro e 28.000 euro (3.250 euro)
Da 28.001 euro fino a 50.000 euro	35%	6.700 euro + 38% del reddito tra 28.001 euro e 50.000 euro (7.700 euro)
Da 50.001 euro in poi	43%	14.400 euro + 43% del reddito da 50.001 euro in poi

I soggetti passivi devono pagare, inoltre, anche le addizionali regionali e comunali. Le prime sono state istituite attraverso l'art. 50 del D. lgs. n. 446/1997, il quale dispone che sono determinate applicando l'aliquota, fissata dalla Regione in cui il soggetto passivo ha la residenza, al reddito complessivo determinato ai fini IRPEF, al netto degli oneri deducibili. L'addizionale regionale è dovuta solo se l'IRPEF, al netto delle detrazioni e dei crediti d'imposta, è dovuta.

⁶⁸ <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/imposta-sul-reddito-delle-persone-fisiche-irpef/-aliquote-e-calcolo-dell-irpef>

Con l'art. 6 del D. lgs. n. 68/2011, la disciplina delle addizionali regionali IRPEF, per le Regioni a statuto ordinario, è stata integrata, disponendo che:

- la maggiorazione di 0,5 punti percentuali non trova applicazione sui redditi ricadenti nel primo scaglione dei redditi IRPEF;
- nel caso in cui la Regione adotti un sistema con una pluralità di aliquote differenziate tra loro, queste devono essere articolate esclusivamente in relazione ai medesimi scaglioni di reddito stabiliti per l'IRPEF, nonché diversificate e crescenti in relazione a ciascuno di essi. Di conseguenza, con la recente modifica degli scaglioni, le Regioni si sono dovute adattare, riducendo a quattro gli scaglioni di reddito;
- le regioni possono disporre detrazioni di imposta in favore della famiglia maggiorando quelle previste ai fini IRPEF, e possono altresì adottare misure di sostegno economico diretto, a favore dei soggetti IRPEF, che, a causa del livello di reddito e della relativa imposta, non possono fruire di detta detrazione;
- rimane il limite della maggiorazione a 0,5 punti percentuali se la Regione ha disposto la riduzione dell'IRAP.

La maggiorazione regionale, a decorrere dal 2015, non può essere superiore al 2,1 punti percentuali⁶⁹.

Le addizionali comunali sono state introdotte dall'art. 1 del Decreto legislativo n. 360 del 28 settembre 1998, che ne ha fissato l'aliquota in misura non eccedente lo 0,8%, salvo deroghe previste dalla legge. Come per le Regioni, i Comuni possono introdurre un'unica aliquota oppure una pluralità di aliquote tra loro differenziate, con la prescrizione che nel caso scegliessero la seconda

⁶⁹ <https://www.finanze.gov.it/it/fiscalita-regionale-e-locale/addizionale-regionale-allirpef/disciplina-del-tributo/>

opzione, esse devono essere articolate nei medesimi scaglioni di reddito dell'IRPEF nazionale⁷⁰.

Essendo i soggetti passivi le persone fisiche residenti e non residenti (queste ultime solo per i redditi prodotti in Italia), l'IRPEF si applica anche ai calciatori professionisti; la modalità di tassazione del reddito di questi ultimi presuppone però una precedente analisi sul tipo di rapporto di lavoro che si instaura con le società.

La disciplina del rapporto di lavoro per calciatori professionisti trova nel nuovo, e già più volte citato all'interno del presente elaborato, D. lgs. 36/2021 che, sulla materia in esame, riprende la famosa L. 91/1981.

Per sportivo professionista si intende infatti “l'atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolate dal CONI che conseguono la qualificazione delle federazioni sportive nazionali”.

La normativa stabilisce inoltre, che il rapporto di lavoro, tra lo sportivo ed il club destinatario delle prestazioni sportive, si costituisce mediante assunzione diretta e con la stipulazione di un contratto in forma scritta rispondente ai modelli predisposti dalla Federazione di appartenenza.

Emergono quindi tre criteri per qualificare il rapporto di lavoro tra sportivo professionista e società (che come già visto deve essere una società per azioni o una società a responsabilità limitata):

1. obbligatoria rispondenza del contratto ai modelli della Federazione
2. onerosità
3. continuità della prestazione sportiva.

⁷⁰ <https://www.finanze.gov.it/it/fiscalita-regionale-e-locale/addizionale-comunale-allirpef/disciplina-del-tributo/>

Il D. lgs. 36/2021, all'art. 27, commi 2 e 3, stabilisce che: “nei settori professionistici, il lavoro sportivo prestato dagli atleti come attività principale, ovvero prevalente, e continuativa, si presume oggetto di contratto di lavoro subordinato”.

La stessa norma prescrive, inoltre, che il “lavoro sportivo prestato nei settori professionistici è regolato dalle norme contenute nel presente Titolo” e quindi pur assimilando gli sportivi professionisti ai lavoratori in generale, rende non applicabili alcune delle norme tipiche del lavoro subordinato.

Nel caso in cui il contratto sia riconducibile nell'ambito del lavoro subordinato, la tassazione del reddito sarà disciplinata dall'art. 49 e seguenti TUIR, per cui: “il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro”.

Il reddito imponibile è quindi caratterizzato dalla omnicomprensività, per cui non è tassata solamente la remunerazione in denaro ma anche tutti i c.d. “fringe benefits”, ossia tutti gli altri vantaggi che gli sportivi ottengono e che non sono erogate in forma monetaria. Si tratta perlopiù di compensi in natura come può essere l'assegnazione di un'automobile aziendale. L'Agenzia dell'Entrate, con la circolare 37/E/2013⁷¹, ha però chiarito che il valore normale di questi benefici accessori può formare la base imponibile dell'IRPEF solamente in caso di mancata restituzione degli stessi, mentre se contrattualmente è previsto l'utilizzo e poi la restituzione, il valore normale dei “fringe benefits” non è assoggettato a tassazione⁷².

⁷¹ Agenzia delle Entrate, Circolare 37/E/2013

⁷² Camera dei deputati – Servizio studi, XVIII Legislatura, *Dossier n. 96 – La Fiscalità sportiva*.

I calciatori professionisti, inoltre, percepiscono un reddito anche dalla cessione dei diritti di sfruttamento della propria immagine. In questo caso ci possono essere tre fattispecie⁷³:

1. cessione dei diritti alla società di appartenenza → il reddito percepito sarà compreso tra i redditi da lavoro dipendente per il principio della omnicomprensività
2. lo sfruttamento del diritto avviene con i simboli della squadra nazionale o nelle ipotesi in cui l'attività lavorativa rientrasse tra quelle di lavoro autonomo → il reddito percepito rientra tra quelli di lavoro autonomo (di cui si parlerà in seguito nell'elaborato). Quest'ipotesi di sfruttamento è inoltre regolata da apposite convenzioni stipulate tra Associazione Italiana Calciatori, le leghe e la FIGC
3. cessione dei diritti a soggetti diversi dalla propria società di appartenenza → la fattispecie è controversa e la dottrina ha elaborato una teoria per qualificare come deve essere indicato questo caso⁷⁴. In sostanza si sono divisi questi diritti in due ambiti distinti: il primo è definito “del fare” ed è quello in cui il calciatore svolge materialmente un'attività come può essere uno spot pubblicitario; i redditi conseguiti da questa attività sono da far ricondurre in quelli da lavoro autonomo (art. 50, lettera c-bis TUIR). Il secondo caso è definito del “patì” ed è quello in cui il soggetto concede a terzi l'utilizzo di foto e/o immagini che lo riproducono. Dalla dottrina, questa fattispecie è da ricondurre all'art. 67, lettera l TUIR e quindi tra i redditi diversi; la tassazione di questi ultimi avviene “al netto e per cassa dei redditi percepiti con applicazione di una tassazione mediante ritenuta alla fonte a titolo di acconto con aliquota fissa, come disposto dall'art. 25 del DPR n. 600/1973”; questi proventi non possono

⁷³ Censi Sandro, *Gli atleti professionisti*, in “Sport e Fisco”, a cura di Magliaro Alessandra, Università degli studi di Trento, 2018.

⁷⁴ Magliaro A. e Censi S., *Dubbi sulla tassazione dei redditi da sfruttamento d'immagine dei calciatori professionisti*, in *Corriere Tributario*, 2010.

però essere conseguiti “nell’esercizio di arti e professioni in relazione alla qualità di lavoro dipendente, altrimenti dovranno essere qualificati come reddito di lavoro dipendente”.

L’insieme dei redditi da lavoro dipendente sarà soggetto quindi di ritenuta alla fonte effettuata dalla società sportiva in qualità di sostituto d’imposta (art. 23 Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973). Le ritenute devono essere applicate anche se il soggetto passivo dell’imposta (in questo caso il calciatore) non è residente sul territorio italiano perché, come si è già visto, ai sensi dell’art. 23 TUIR, l’IRPEF è applicata anche ai soggetti non residenti per i redditi conseguiti sul territorio italiano. In questo caso, all’atto di corresponsione del reddito, ed anche qualora esistesse una convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni (a meno che essa consenta di disapplicare le ritenute alla fonte), la società deve effettuare la ritenuta che sarà riconosciuta successivamente allo stato estero mentre sul territorio italiano sarà applicato un credito per imposte pagate all’estero, disciplinato dall’art. 165 TUIR e dalle convenzioni contro le doppie imposizioni siglate dallo Stato.

Se per la maggior parte dei casi, il contratto di lavoro tra società e calciatore professionista è riconducibile al contratto di lavoro subordinato, il legislatore, prima all’art. 3, comma 2, della L. 91/1981 e poi all’art. 25 del D. lgs. 36/2021, stabilisce che “l’attività di lavoro sportivo può costituire oggetto di un rapporto di lavoro autonomo” qualora ricorra almeno uno dei seguenti requisiti:

- a) l’attività sia svolta nell’ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegate in un breve periodo di tempo
- b) l’atleta non sia contrattualmente vincolato per ciò che riguarda la frequenza a sedute di preparazione od allenamento
- c) la prestazione che è oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non superi le otto ore settimanali oppure cinque giorni ogni mese ovvero trenta giorni ogni anno.

Un tipico esempio di attività di lavoro autonomo esercitata dal calciatore professionista è quella che si verifica quando lo stesso milita nelle fila della squadra nazionale⁷⁵. A stabilire ciò sono state due sentenze della Cassazione nel 1990 e nel 1999⁷⁶.

In particolare, la seconda rileva che: “i compensi erogati in favore di giocatori professionisti dalla Federazione Italiana Giuoco calcio (...), in relazione alla loro partecipazione a squadre nazionali in incontri calcistici di tipo internazionale (...), hanno carattere di redditi di lavoro autonomo, tenendo conto che detta partecipazione, ai sensi della l. 23 marzo 1981 n. 91 sul professionismo sportivo, configura un’attività lavorativa, ma difetta dei connotati della subordinazione, non essendo, in particolare, ricollegabile a “comando” o “distacco” da parte delle singole società sportive di appartenenza (le quali non hanno, al riguardo, alcun obbligo di effettuarlo, ma sono soltanto soggette a consentire l’impiego dei calciatori alle loro dipendenze in quelle squadre nazionali)”⁷⁷.

Per i redditi da lavoro autonomo degli sportivi professionisti, la vecchia legge 91/1981 rinviava all’art. 49, comma 3, lettera a, del DPR 597/1973. Adesso, invece, l’art. 36 del D. lgs. 36/2021, fa salva l’applicazione del TUIR per tutto ciò che non è regolato da detto decreto. La disciplina per i redditi da lavoro autonomo si può quindi ritrovare nell’art. 50, comma 1, lettera c-bis, del TUIR dove è stabilito che sono assimilati ai redditi da lavoro dipendente: “le somme e in valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d’imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, (...) in relazioni ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione

⁷⁵ Censi S., Gli atleti professionisti, cit.

⁷⁶ Cass. civ., Sezione I, Sentenza, 1° marzo 1990, n. 1549 e 14 giugno 1999 n. 5866.

⁷⁷ Cass. Civ., sent 14 giugno 1999 n. 5866, cit.

periodica prestabilita (...)”⁷⁸. Di conseguenza, partendo dal lavoratore autonomo, per mezzo di rinvii si ritorna alla fattispecie di lavoratore dipendente, anche se di tipo particolare, cioè quello “assimilato”⁷⁹.

Anche per questa tipologia di reddito, la società sportiva dovrà operare le ritenute ma, a differenza del reddito di lavoro dipendente, queste saranno in misura fissa e non progressiva.

Ai calciatori, oltre che la remunerazione in denaro ed i “fringe benefits”, viene erogata molto spesso una tipologia di reddito: i premi per la partecipazione o la vincita di competizioni. Dal punto di vista fiscale, questi compensi sono inquadrabili tra i redditi di lavoro autonomo, con conseguente applicazione delle ritenute alla fonte come stabilito dall’art. 25 del DPR n. 600/1973.

Inoltre, “ai sensi dell’art. 5, comma 2, del DPR n. 633/1972 (decreto IVA) le attività di lavoro sportivo in forma autonoma non sono rilevanti ai fini IVA, salvo che l’atleta professionista non svolga altre attività di lavoro autonomo soggette ad IVA, che possano attrarre nell’ambito di rilevanza ai fini del tributo anche quelle di tipo sportivo”⁸⁰.

Regimi agevolativi

Nel quadro del regime fiscale per il reddito dei calciatori professionisti, lo Stato italiano ha introdotto negli ultimi anni due interventi, il Decreto Crescita ed il Regime agevolativo per nuovi residenti. Queste due misure hanno carattere generale, in quanto non si riferiscono specificatamente al calcio oppure allo sport, e sono state varate per attrarre in Italia investimenti dall’estero, in vista della ripresa economica.

⁷⁸ DPR n. 917/1986, art. 50, c. 1, lett. c-bis

⁷⁹ Censi S., Gli atleti professionisti, cit.

⁸⁰ Camera dei deputati – Servizio Studi, *Dossier n. 96 – La Fiscalità sportiva*, cit.

Decreto Crescita

Questa norma è stata introdotta con l'art. 5 – “Rientro dei cervelli” - del Decreto-legge n. 34 del 30 aprile 2019 recante “Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi”. Entrato in vigore il 1° gennaio 2020, l'articolo è andato ad incidere su una previsione normativa già esistente, l'art. 16 del Decreto legislativo n. 147 del 14 settembre 2015, che già prevedeva un trattamento speciale per gli impatriati.

L'obiettivo della norma è quello di favorire l'arrivo in Italia dei lavoratori (italiani e stranieri) e, tra le altre cose, ha inciso fortemente sul mondo del calcio.

La norma prevede il pagamento delle imposte solo sul 50% del reddito da lavoro conseguito, con alcune condizioni necessarie per i lavoratori:

- non devono essere stati residenti in Italia nei due anni fiscali precedenti
- si impegnano a rimanere in Italia per almeno due anni.

La durata del regime agevolativo è di 5 anni, prorogabili di altri 5 se i lavoratori hanno un figlio a carico oppure diventino proprietari di un'unità immobiliare residenziale.

Ovviamente per usufruire di questa agevolazione è necessario trasferire la propria residenza fiscale in Italia e nel caso in cui il calciatore, che usufruisce del decreto, rimanga in Italia per meno di due anni, il beneficio fiscale decade e si ritornerà al regime ordinario.

Inoltre, gli sportivi che decidono di esercitare il regime agevolativo, sono tenuti al versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile che formerà parte di un apposito fondo costituito dallo Stato per il potenziamento dei settori giovanili.

La norma ha avuto conseguenze positive e negative. Tra le prime si può chiaramente affermare che questo decreto ha portato le società sportive

professionistiche in Italia in una situazione di vantaggio dato che, a parità di ingaggio lordo, l'ingaggio netto versato ai calciatori è maggiore⁸¹.

Le conseguenze negative sono l'altra faccia della medaglia degli esiti positivi; le società italiane, potendo usufruire del Decreto, saranno più propense ad acquistare giocatori dall'estero, e quindi per la maggior parte stranieri, a discapito dei calciatori italiani: a parità di ingaggio netto da corrispondere a due calciatori, uno acquistato in Italia e l'altro dall'estero, l'ingaggio lordo da pagare per le società sarà maggiore per il giocatore che non può usufruire del Decreto. Gli svantaggi sono stati ancora più evidenziati dalla grande affluenza di giocatori stranieri nei settori giovanili delle società di calcio professionistiche, elemento messo ancora più in luce dalla mancata qualificazione della Nazionale di Calcio maschile ai Campionati del Mondo disputatisi in Qatar nel 2022.

Per cercare di ovviare a questi problemi sono stati introdotti dei correttivi con il Decreto-legge n. 21 del 21 marzo 2022, convertito con modificazioni dalla Legge n. 51 del 20 maggio 2022, che ha stabilito che per usufruire del Decreto Crescita è necessario aver compiuto almeno 20 anni di età ed un reddito complessivo superiore a 1 milione di euro.

Regime fiscale agevolativo per i nuovi residenti

Introdotta con la Legge di Bilancio 2017⁸², il regime fiscale agevolato, denominato "Investor Visa for Italy", si rivolge ai cittadini esteri a elevata capacità contributiva che intendono trasferire la propria residenza in Italia⁸³.

Il sistema prevede che per i neo-residenti in Italia è possibile pagare una cifra annua forfettaria di 100.000 euro per l'intero reddito generato al di fuori del

⁸¹ L'aliquota media IRPEF, con il Decreto, passa dal 45% a circa il 25%. Ad esempio, con un ingaggio lordo di 10 milioni di euro, con il regime agevolativo il calciatore riceverà 7,5 milioni di euro, mentre se non ne può usufruire ne riceverà 5,5 milioni di euro. È chiaro quindi che un calciatore di un campionato estero, che rientra tra i requisiti per usufruire del Decreto Crescita e che ha due offerte, una da un club italiano ed una da un club di altra nazione, di pari ingaggio lordo, sarà portato a scegliere il club italiano.

⁸² Legge n. 232 dell'11 dicembre 2016

⁸³ <https://investorvisa.mise.gov.it/index.php/it/home-it/regime-fiscale-agevolativo-per-nuovi-residenti>

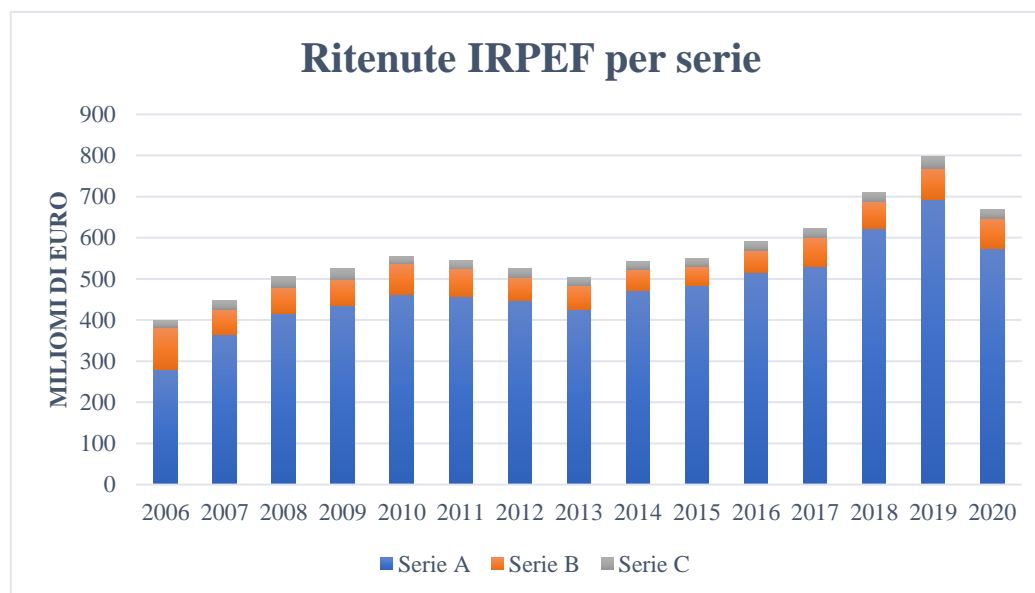
territorio italiano, in sostituzione di quanto dovuto secondo la normativa ordinaria, che prevede la tassazione sui redditi prodotti all'interno e all'esterno del territorio nazionale per i residenti (c.d. worldwide income taxation).

Possono scegliere tale regime solo le persone fisiche che decidono di spostare la propria residenza in Italia e che non sono stati residenti nel Paese per almeno nove dei precedenti dieci anni. Il regime agevolato è valido per 15 anni.

Il regime è particolarmente favorevole per quei calciatori stranieri che producono reddito all'estero, ad esempio attraverso sponsorizzazioni o capitali.

Dati

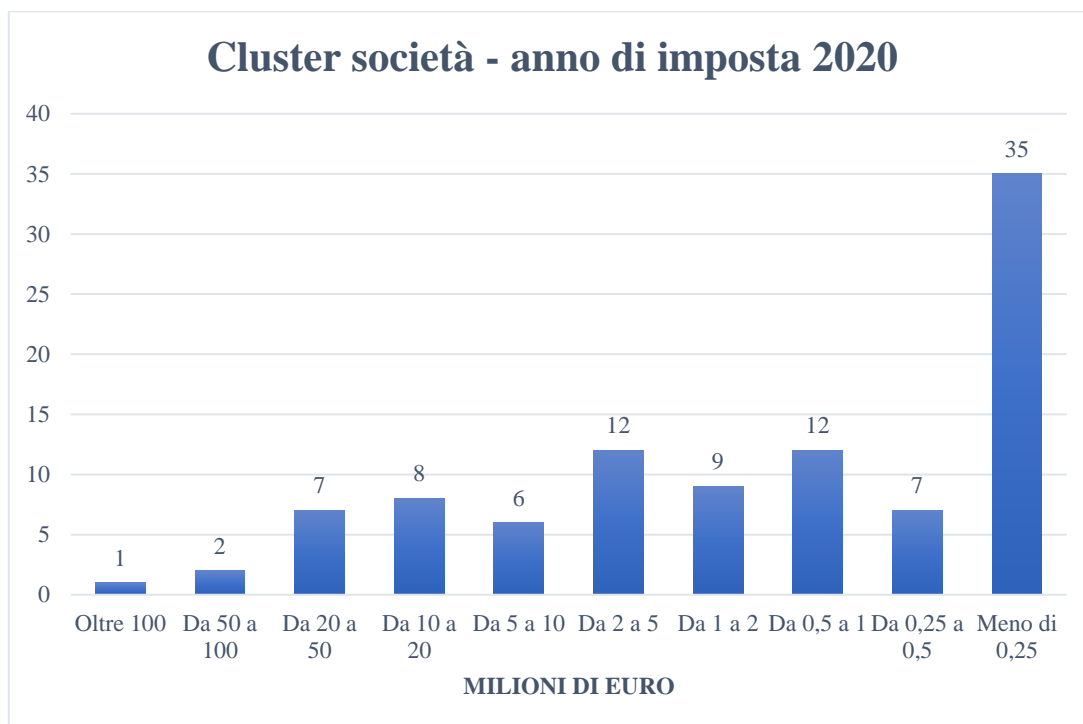
Grafico 14 - Fonte: Report Calcio 2023



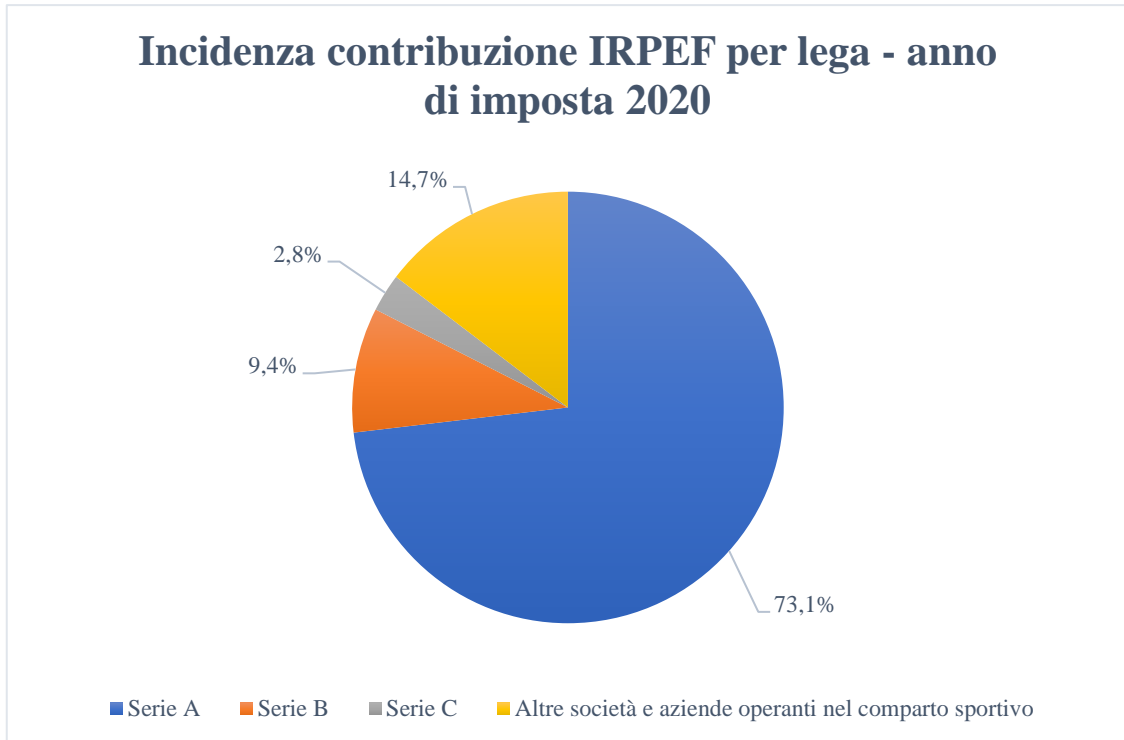
Dall'analisi della serie storica delle ritenute IRPEF per serie, emerge che nel 2019, ultimo anno disponibile non influenzato dalla pandemia da Covid-19, il valore totale è praticamente raddoppiato rispetto al 2006, in quanto da 399,1 milioni di euro si è passati a 797,3 milioni di euro. Il 2019 è stato il culmine di una crescita continua, partita nel 2014, e che ha visto un'improvvisa accelerata nel 2018, quando c'è stato un aumento del 14,1%, dovuto soprattutto all'incremento registrato in Serie A, in concomitanza con l'arrivo nel massimo

campionato italiano di giocatori del calibro di Cristiano Ronaldo, trasferitosi alla Juventus nel luglio 2018 e che riceveva una remunerazione netta di circa 30 milioni di euro l'anno.

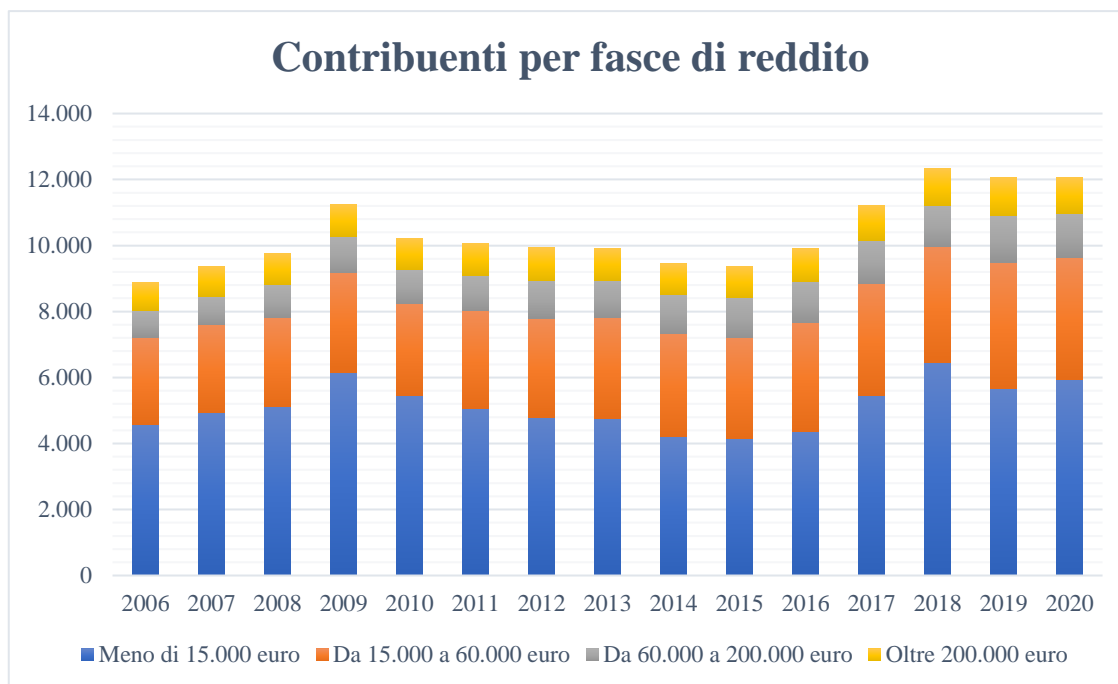
Grafico 15 - Fonte: Report Calcio 2023



Nell'intero comparto del calcio professionistico per l'anno di imposta 2020, però, la maggior parte delle società (54 su 99) applica un totale di ritenute IRPEF inferiore a 1 milione di euro, di contro sono 10 club, quelli che devono applicare ritenute per un valore superiore ai 20 milioni di euro.

Grafico 16 - Fonte: Report Calcio 2023

L'importanza del gettito fiscale delle società di Serie A si è già vista nella trattazione delle altre imposte ma emerge in modo più evidente confrontando la contribuzione IRPEF dei club di questa lega rispetto alle rimanenti società operanti nel comparto sportivo; nel 2020, infatti, i club della massima serie del calcio italiano hanno dovuto all'erario, per l'IRPEF, un totale di 573.800.388 euro pari al 73,1% del totale di quanto dovuto dal settore.

Grafico 17 - Fonte: Report Calcio 2023

Analizzando invece i contribuenti del calcio professionistico per fasce di reddito, emergono soprattutto gli aumenti di circa 1.500 unità verificatisi tra il 2008 e il 2009 e tra il 2016 e il 2017; questi sono andati ad ingrandire maggiormente la fascia di reddito fino a 5.000 euro. Importante è poi sottolineare che dal 2018 in poi, il numero di contribuenti si è assestato intorno alle 12.000 unità, con la fascia con un reddito più elevato che incide in tutti e tre gli anni per il 9% circa (valore mantenuto per tutta la serie storica).

Comparazione internazionale

Inghilterra

In Inghilterra, la tassazione sul reddito delle persone fisiche (“Income Tax”) si basa sul principio del “worldwide income taxation”. L’imposta si applica a varie tipologie di reddito, quali i redditi da lavoro dipendente, di lavoro autonomo, da pensioni, ecc.

Ai calciatori professionisti viene applicata l’imposta in quanto sono lavoratori dipendenti, di conseguenza, per loro valgono le regole generali per cui le

imposte e i contributi sono dedotti alla fonte dello stipendio, con le società di appartenenza che agiscono in qualità di sostituti d'imposta.

I calciatori professionisti, che risiedono fiscalmente in Inghilterra, non godono di nessuna esenzione speciale e come tutte le altre persone hanno diritto, per ogni anno di imposta, ad una “Personal Allowance” che consiste in una detrazione di imposta sul reddito personale dipendente sia dal livello di reddito complessivo dichiarato sia dall'età⁸⁴.

La Income Tax è un'imposta progressiva a scaglioni con tre aliquote:

Tabella 6 - Fonte: Ufficio Agenzia ICE di Londra

Nome	Aliquota	Scaglioni di reddito (in sterline)
	0%	0 – 12.570
Basic Rate	20%	12.571 – 50.270
Higher Rate	40%	50.271 - 150.000
Additional Rate	45%	Oltre 150.001

Con riguardo alla tassazione dei diritti d'immagine, come riportato sul Report Calcio 2023, “fino ad oggi, la maggior parte dei club professionistici inglesi ha condiviso con la locale Agenzia delle Entrate (n.d.r. HMRC) un approccio in base al quale fino al 20% degli emolumenti totali di un calciatore potevano essere corrisposti, attraverso una società, a titolo di licenza dei diritti di immagine ed i relativi proventi tassati come reddito di impresa. Recentemente, l'HMRC ha emesso delle nuove linee guida che richiamano la “prevalenza della sostanza sulla forma”, ovvero la necessità di documentare, caso per caso, l'effettiva erogazione della prestazione di sfruttamento dei diritti di immagine”.

⁸⁴ <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/schede-paese/articolo/regno-unito>

Germania

Le persone fisiche con residenza fiscale in Germania sono soggette all'imposta sul reddito, ovunque esso sia prodotto. Una persona è residente se ha il suo domicilio o la sua dimora abituale nel territorio tedesco. Secondo il codice delle imposte tedesco esiste un luogo di residenza abituale se una persona è in Germania ininterrottamente per un periodo superiore ai 6 mesi. Come in Italia, chi non è considerato residente vedrà oggetto della tassazione solamente i redditi prodotti nel territorio.

Secondo il diritto tributario tedesco, agli importi derivanti dall'applicazione delle aliquote reddito imponibile, viene aggiunto un supplemento di solidarietà del 5,5%.

Le aliquote in Germania si ripartiscono come evidenziato nella seguente tabella:

Tabella 7 - Fonte: Report Calcio 2023

Aliquota	Scaglioni di reddito (in euro)
0%	0 – 10.346
Dal 14% al 42% (aliquota crescente in progressione lineare)	10.347 – 57.918
42%	57.919 – 274.613
45%	Oltre 274.613

Nel sistema tributario tedesco non esiste una categoria di reddito specifica per i calciatori o gli sportivi in generale ed inoltre non godono di nessuna esenzione speciale.

Per di più, la Germania considera all'interno del reddito da lavoro dipendente, i redditi conseguiti dalla cessione dello sfruttamento dei diritti di immagine dell'atleta al suo club di appartenenza.

Spagna

L'imposta sul reddito delle persone fisiche in Spagna (Impuesta sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF) adotta il principio della tassazione sul reddito ovunque prodotto per i residenti; questi ultimi sono coloro che: i) sono in Spagna per almeno 183 giorni l'anno (anche non consecutivi) e ii) hanno il centro dei loro interessi economici o professionali in Spagna.

Inoltre, se un cittadino spagnolo sposta la sua residenza in uno stato considerato "paradiso fiscale" vedrà i suoi redditi tassati sempre secondo il principio del "worldwide income taxation" per l'anno in cui è espatriato e per i successivi quattro anni.

Tra le varie tipologie di reddito comprese nell'IRPF c'è quella di reddito da lavoro dipendente (rendimientos del trabajo) ed inoltre, viene imputato nella base imponibile anche il reddito derivante dal trasferimento dei diritti di immagine. Questa fattispecie è rivolta soprattutto agli atleti professionisti che, molto spesso, cedono questi diritti ad una società terza (solitamente straniera), con cui hanno un contratto di servizio. Come evidenziato nel report "Taxing professional football in the EU" sarebbe ottimale la soluzione per cui le società paghino una parte del compenso allo sportivo ed un'altra parte alla società che detiene i diritti; in questo caso l'atleta deve includere nella sua base imponibile anche quanto il club paga alla società detentrici dei diritti di immagine; quest'ultima, però, potrà detrarre l'importo se l'atleta è residente in Spagna al momento del pagamento. Questa regola non si applica quando il salario percepito dallo sportivo è superiore all'85% del salario più il compenso per la cessione dei diritti di immagine.

Le aliquote e gli scaglioni di reddito per la Spagna si distribuiscono come evidenziato dalla seguente tabella:

Tabella 8 - Fonte: "Taxing professional football in the EU"

Aliquota	Scaglioni di reddito (in euro)
19%	0 – 12.450
24%	12.451 – 20.200
30%	20.201 – 35.200
37%	35.201 – 60.000
45%	60.001 – 300.000
47%	Oltre 300.000

La Spagna è stata la prima nazione ad introdurre nel proprio diritto tributario una disciplina speciale per gli “impatriati”, di fatto dedicato ai calciatori e alle società di calcio professionistiche; non è un caso, infatti, che viene conosciuta come “legge Beckham”⁸⁵, essendo entrata in vigore nel 2004, contestualmente all’acquisizione del calciatore inglese da parte del Real Madrid.

La norma nella forma era rivolta ai c.d. “lavoratori qualificati” residenti all’estero che, quando si trasferivano in Spagna, potevano scegliere se applicare il regime per i residenti o quello per i non residenti. Quest’ultimo stabiliva che solamente i guadagni dall’attività svolta dal calciatore spagnolo erano soggetti a tassazione mentre non lo erano quelli prodotti all’estero.

I guadagni prodotti all’interno del territorio spagnolo erano soggetti alle aliquote dei residenti fino alla soglia di 600.000 euro, mentre i salari che superavano la già menzionata soglia erano soggetti ad un’aliquota fissa al 24% per i primi cinque anni.

L’applicabilità del regime agevolativo al settore sportivo professionistico è stata progressivamente diminuita tra il 2010 e il 2015. Nel primo anno venne stabilito che i dipendenti con un reddito da lavoro superiore ai 600.000 euro non potevano più applicare il regime agevolato e dovevano essere tassati secondo le

⁸⁵ Real Decreto n. 687/2005 del 10 giugno 2005.

aliquote ordinarie (invece che aliquote forfettarie); nel secondo anno, il regime venne reso non più applicabile dagli atleti professionisti, così che da quel momento non sono più in vigore delle esenzioni speciali per i calciatori professionisti.

Francia

Secondo l'art. 4 A del Codice Generale delle Imposte ("Code Général des impôts"), l'imposta sui redditi è dovuta dai residenti per quelli ovunque prodotti mentre per i non residenti è dovuta solo per i redditi generati sul territorio francese. La definizione di residente si basa su criteri finanziari, personali e professionali. Per i calciatori professionisti non è prevista una categoria speciale e sono tassati come tutti i lavoratori dipendenti. Il reddito imponibile netto è definito dopo aver applicato le dovute deduzioni al reddito lordo. Una volta determinato, il netto, il debito di imposta viene calcolato tenendo conto anche del "Sistema dei coefficienti familiari" che, però, limita l'effetto della progressione delle aliquote.

Gli scaglioni di reddito e le relative aliquote sono le seguenti:

Tabella 9 - Fonte: Report Calcio 2023

Aliquota	Scaglioni di reddito (in euro)
0%	0 – 9.964
14%	9.965 – 27.519
30%	27.520 – 73.779
41%	73.780 – 156.244
45%	Oltre 156.244

Inoltre, sono previste delle maggiorazioni qualora il reddito superi i 250.000 euro per un contribuente unico o i 500.000 euro per una coppia sposata o convivente.

Dal 2018 è stata poi cambiata l'imposta patrimoniale, valutata ora solo sui beni immobili e sui diritti reali, il cui nome è "Imposta patrimoniale immobiliare ("Impot sur la fortune immobilière", IFI).

Esiste un regime speciale per gli impatriati, che i club Ligue 1 hanno utilizzato per attrarre calciatori importanti in un campionato spesso descritto come di secondo piano. Il regime si applica agli stranieri che spostano la propria residenza in Francia dopo che per i precedenti cinque anni non sono stati residenti fiscalmente nel territorio francese e prevede un abbattimento della base imponibile di circa 30% (con varie eccezioni); inoltre, per cinque anni, possono pagare l'Imposta patrimoniale immobiliare solo sulle proprietà situate in Francia, evitando la portata globale di quest'imposta.

Per quanto riguarda la cessione dei diritti di sfruttamento della propria immagine da parte dei calciatori, la normativa francese consente a questi ultimi ed alle società di stipulare un accordo di cessione dei diritti di immagine, in parallelo a quello di lavoro, i cui proventi sono trattati come royalties e quindi assoggettati ad aliquota inferiore ed esclusi dalla contribuzione previdenziale.

Portogallo

La normativa fiscale portoghese (Codigo de Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares, CIRS) stabilisce che i residenti devono essere tassati sul loro reddito ovunque sia prodotto. Come in molti altri stati, un individuo è considerato residente se:

- rimane per più di 183 giorni l'anno sul territorio oppure
- se visita il Portogallo per un periodo più breve e ha un luogo di residenza disponibile e si può dedurre che è sua intenzione rimanervi e occupare tale dimora come residenza

L'imposta sulle persone fisiche portoghese, relativamente al reddito da lavoro dipendente, è progressiva ed ha le seguenti aliquote e scaglioni:

Tabella 10 - Fonte: Report Calcio 2023

Aliquota	Scaglione di reddito (in euro)
14,5%	0 – 7.479
21%	7.480 – 11.284
26,5%	11.285 – 15.992
28,5%	15.993 – 20.700
35%	20.701 – 26.355
37%	26.356 – 38.632
43,5%	38.633 – 50.483
45%	50.484 – 78.834
48%	Oltre 78.834

In aggiunta, esiste una sovrattassa (denominata tassa di solidarietà – “taxa de solidaridade”) del 2,5% per tutti i redditi aggregati superiori 80.000 euro che, sulla parte eccedente i 250.000 euro, si alza al 5%.

In risposta alla crisi del 2008, lo Stato portoghese ha introdotto un beneficio fiscale per i non residenti che svolgono lavori “scientifici, artistici o di natura tecnica ad alto valore aggiunto”. Per questi professionisti stranieri, che non sono stati fiscalmente residenti nello stato per i cinque anni precedenti, è applicata un’aliquota altamente favorevole al 20% più una serie di agevolazioni per i redditi prodotti all’estero.

I lavoratori nel mondo dello sport, però, non possono usufruire di questo sistema agevolativo ma di un altro regime: il “return program”.

Introdotta nel 2019, intende favorire il ritorno dei lavoratori portoghesi, o dei discendenti, emigrati all’estero. A questi sarà applicata un’esenzione del 50% sul reddito da lavoro dipendente e da lavoro autonomo per un massimo di cinque anni. Le condizioni per rientrare in questo regime agevolativo è non essere stato residente fiscalmente in Portogallo nei tre anni precedenti il ritorno ed esserlo stati per un certo periodo prima del 31 dicembre 2015.

Olanda

In Olanda, l'imposta sul reddito è dovuta dalle persone fisiche residenti sulla base del reddito ovunque esso sia prodotto. Nel diritto fiscale interno non esiste una chiara definizione di "persona residente" ma, la giurisprudenza ha chiarito che rilevano ai fini fiscali alcuni elementi come la disponibilità di un'abitazione o il luogo di lavoro. I calciatori professionisti delle squadre olandesi sono considerati quindi residenti ai fini fiscali.

Il reddito imponibile è classificato in "scatole" a seconda della sua natura, con il reddito da lavoro dipendente che fa parte della "scatola 1", dove sono previsti solo due scaglioni:

Tabella 11 - Fonte: "Taxing professional football in the EU"

Aliquota	Scaglioni (in euro)
37,1%	0 – 68.507
49,5%	Oltre 68.507

La prima fascia è la più importante perché comprende anche l'aliquota dei contributi statali di sicurezza sociali; infatti, il 37,1% deriva dalla somma dell'aliquota sull'imposta sul reddito (9,45%) e di quella sui contributi previdenziali (27,65%). Inoltre, i lavoratori sono soggetti anche a ritenuta, che può arrivare a un ulteriore 20% sul salario lordo, da parte dei loro datori per le assicurazioni di sicurezza sociale. L'imposta patrimoniale è stata abolita dopo l'introduzione della "scatola 3" che comprende i redditi da risparmio e da capitale.

Per i lavoratori stranieri altamente qualificati è prevista una normativa speciale che permette di dedurre le imposte fino al 30% del reddito lordo. L'idea alla base di questa deduzione è ricompensare i costi del trasferimento all'estero per i lavoratori stranieri.

Il regime fiscale agevolato è stato esteso anche ai calciatori professionisti dopo un accordo tra le autorità fiscali olandesi e la Federazione calcistica olandese (KNVB). Quest'intesa prevede sostanzialmente dei criteri specifici, destinati solo ai calciatori, per soddisfare le condizioni per usufruire della deduzione del 30%. Ad esempio, uno dei criteri è aver giocato, nei 24 mesi precedenti l'arrivo in Olanda, un numero sufficiente di partite per la precedente società (con sede in un paese nella top-30 del ranking FIFA o top-15 del ranking UEFA) oppure avere esperienza in Champions League o in nazionale.

Il beneficiario finale della deduzione dipende dal tipo di contratto stipulato tra la società ed il calciatore:

- nel caso di accordo sul salario netto, il beneficiario finale sarà il club che dovrà corrispondere uno stipendio lordo inferiore
- nel caso di accordo sul salario lordo, il beneficiario principale è il giocatore.

Belgio

Le persone fisiche residenti in Belgio sono soggette all'imposta sul reddito ovunque esso sia prodotto e per i calciatori valgono le stesse regole di qualunque altro lavoratore. Sono considerati residenti, coloro i quali hanno il proprio domicilio nel territorio o la sede dei loro affari. L'imposta viene pagata attraverso una ritenuta alla fonte applicata dalla società di appartenenza e secondo le seguenti aliquote e scaglioni:

Tabella 12 - Fonte: Report Calcio 2023

Aliquota	Scaglione di reddito (in euro)
25%	0 – 13.250
40%	13.251 – 23.390
45%	23.391 – 40.480
50%	Oltre 40.480

Il regime agevolativo per i calciatori attualmente in uso, deriva dalle modifiche effettuate nel 2007. Prima di questa data, ai calciatori stranieri non residenti veniva applicata una ritenuta alla fonte liberatoria del 18, che veniva equiparata ad un'aliquota effettiva del 36%.

Nel 2007, però, i politici belgi hanno sostenuto che questo regime era troppo agevolativo, soprattutto perché i criteri per qualificarsi come “non residenti” erano troppo ampi; inoltre, il sistema aveva fatto sì che nelle squadre vi fossero molti atleti stranieri, a discapito dei giovani cresciuti nel territorio. Dal 2007, quindi, sono state introdotte restrizioni sulle condizioni per essere considerato “non residente” e, contestualmente, sono state attivate delle agevolazioni specifiche per aiutare i calciatori belgi.

La prima di queste misure è un beneficio per i giocatori sotto i 26 anni che, per i redditi lordi fino a 20.520 euro, si vedono applicare un'aliquota forfettaria del 16,5%.

Un'altra misura introdotta dal 2007 è una parziale esenzione del pagamento delle ritenute allo Stato da parte delle società sportive. Le modifiche alla qualificazione di “residente-non residente” hanno comportato una grave crisi di liquidità per le casse dei club ed il legislatore li ha autorizzati a non versare allo Stato l'80% delle ritenute sul costo del lavoro (calcolate con il regime ordinario e senza agevolazioni) se l'importo è reinvestito nello sviluppo dei giocatori di età inferiore a 23 anni.

Conclusioni

L'imposta sul reddito delle persone fisiche in Italia non è molto differente da quella presente nelle altre nazioni oggetto di questa analisi; infatti, in tutti gli Stati per i residenti sono tassati i redditi ovunque essi siano prodotti mentre per i non-residenti solo quelli prodotti nel territorio di quello Stato, in accordo con l'art. 17 del Modello OCSE sulle doppie imposizioni.

In tutte le nazioni, i calciatori professionisti sono equiparati ai lavoratori dipendenti classici mentre l'unico regime agevolativo specifico è presente in Belgio.

In alcuni Stati analizzati sono vigenti dei benefici fiscali per gli impatriati, ossia quelle persone che spostano la residenza nello Stato dall'estero. Quello più vantaggioso per i calciatori professionisti sembra essere quello presente in Italia dato che l'abbattimento sul reddito da lavoro lordo è del 50%. Un caso particolare, come si è visto, è il Portogallo, dove il regime agevolativo per chi si trasferisce dall'estero non è applicabile per i calciatori professionisti; è presente, tuttavia, un altro regime agevolativo che, però, si rivolge solo ai cittadini portoghesi residenti all'estero.

Nella tabella sottostante è riportata la retribuzione netta nel 2022 in ciascuna delle nazioni analizzate, per alcuni importi lordi. Per ogni nazione si è preso come riferimento il calciatore residente e che non fruisce di nessun regime agevolativo; dal calcolo sono state escluse tutte le addizionali e gli importi aggiuntivi dovuti.

Tabella 13 - Elaborazione autonoma⁸⁶

REDDITO FISCALE IMPONIBILE	3 milioni di euro	1 milione di euro	750 mila euro	300 mila euro	100 mila euro
RETRIBUZIONE NETTA					
ITALIA	1.717.101	577.101	434.601	178.101	64.101
INGHILTERRA	1.672.628	572.628	435.128	187.628	74.171
FRANCIA	1.670.164	570.164	432.664	185.164	72.915
GERMANIA	1.667.672	567.672	430.172	182.672	67.337
SPAGNA	1.605.100	545.100	412.600	174.100	64.100
PORTOGALLO	1.568.935	528.935	398.935	164.935	60.935
OLANDA	1.523.495	513.495	387.245	159.995	58.995
BELGIO	1.505.182	505.182	380.182	155.182	55.182

Come si può notare, l'Italia è la nazione con l'aliquota media⁸⁷ più bassa (43%) per il reddito imponibile maggiore; al contrario, per le tre basi imponibili sotto il milione di euro, è l'Inghilterra la nazione in cui la retribuzione netta è maggiore.

Tra quelli considerati, il Belgio risulta essere lo stato in cui l'imposta sul reddito per le persone fisiche è più alta, con un'aliquota media che varia tra 45% per un reddito imponibile di 100 mila euro e 50% per un reddito imponibile di 3 milioni di euro.

⁸⁶ Tutti gli importi sono in euro, per l'Inghilterra è stato utilizzato il cambio euro/sterlina aggiornato al 30/12/22 (0,8869), ricavato dal sito <https://www.bancaditalia.it/homepage/index.html>. Per la Germania, la retribuzione netta è stata calcolata attraverso l'ausilio del sito del Ministero delle Finanze Federale (link: <https://www.bmf-steuerrechner.de/index.xhtml>).

⁸⁷ Per calcolare l'aliquota media occorre fare il rapporto tra l'importo dovuto all'erario ed il reddito imponibile.

La seguente tabella mostra le aliquote medie per ognuno dei redditi imponibili di cui sopra:

Tabella 14 - Elaborazione autonoma

	3 milioni	1 milione	750 mila	300 mila	100 mila
ITALIA	43%	42%	42%	41%	36%
INGHILTERRA	44%	43%	42%	37%	26%
FRANCIA	44%	43%	42%	38%	27%
GERMANIA	44%	43%	43%	39%	33%
SPAGNA	46%	45%	45%	42%	36%
PORTOGALLO	48%	47%	47%	45%	39%
OLANDA	49%	49%	48%	47%	41%
BELGIO	50%	49%	49%	48%	45%

Capitolo 4

I dilettanti e la riforma dello sport

Nei capitoli precedenti si è trattato principalmente delle società di calcio professionistiche e di quali sono le imposte a cui sono soggette; in Italia, però, il movimento sportivo principale è rappresentato dal calcio dilettantistico e giovanile¹ che, nel 2021, ha contato 51.343 squadre, divise tra le 11.861 società, per un totale di 1.112.343 tesserati alla Lega Nazionale Dilettanti che coordina ed organizza i campionati.

Il settore dei dilettanti è stato oggetto di una recente riforma che ha portato alcune novità specialmente in materia di lavoro sportivo.

Il riordino del settore parte quindi con la Legge n. 86 dell'8 agosto 2019, contenente "Deleghe al Governo e altre disposizioni in materia di ordinamento sportivo, di professioni sportive nonché di semplificazione", e si concretizza con il già più volte citato Decreto legislativo n. 36 del 28 febbraio 2021 "Recante riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionisti e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo". Collegati al provvedimento principale ci sono altri quattro decreti legislativi che introducono una specifica normativa in materia di: i) rapporti di rappresentanza degli atleti e delle società; ii) impiantistica sportiva; iii) semplificazione degli adempimenti e iv) sicurezza nelle discipline sportive invernali.

La riforma è stata poi oggetto di misure integrative e correttive con i Decreti legislativi n. 163 del 16 marzo 2022 e n. 120 del 29 agosto 2023; inoltre,

¹ [https://www.lnd.it/it/la-lnd/i-numeri-del-calcio-dilettantistico#:~:text=Il%20calcio%20dilettantistico%20e%20giovanile,e%20Scolastico\)%20e%20521.333%20partite](https://www.lnd.it/it/la-lnd/i-numeri-del-calcio-dilettantistico#:~:text=Il%20calcio%20dilettantistico%20e%20giovanile,e%20Scolastico)%20e%20521.333%20partite)

l'entrata in vigore è stata posticipata alla data del 1° luglio 2023, invece che il 1° gennaio 2023, data inizialmente prevista.

Nel primo capitolo di questo elaborato si è già trattato dell'art. 6 del D. lgs. 36/2021, il quale stabilisce che gli enti sportivi dilettantistici possano assumere una delle seguenti quattro forme giuridiche:

- associazione sportiva priva di personalità giuridica (disciplinata dall'art. 36 e seguenti del Codice civile);
- associazione sportiva con personalità giuridica (disciplinata dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 361 del 10 febbraio 2000);
- società di capitali o cooperativa, ad eccezione di quelle che prevedono la finalità di lucro;
- ente del terzo settore e di impresa sociale.

Le associazioni sportive dilettantistiche, qualora svolgano in parte o totalmente attività commerciali, sono riconducibili, quali soggetti passivi IRES, tra gli enti non commerciali (art. 73 comma 1 lettera c TUIR) e quindi, ai fini dell'IVA, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi, possono optare per l'applicazione delle norme contenute nella Legge n. 398 del 16 dicembre 1991, recante "Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche".

Le società sportive dilettantistiche, anche senza scopo di lucro, mantengono dal punto di vista fiscale, la loro natura commerciale e quindi sono soggetti passivi IRES ma, l'art. 90 della Legge n. 289 del 27 dicembre 2002, ha esteso anche a questa tipologia di ente dilettantistico le norme tributarie riguardanti le associazioni sportive. Inoltre, l'art. 8 del D. lgs. 36/2021 ha ammesso per le società dilettantistiche la possibilità di destinare una parte degli utili, per un massimo del 50%, per un aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci oppure alla distribuzione di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore "all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato".

Sempre lo stesso articolo introduce, per la prima volta, la possibilità per le ASD e SSD, di esercitare attività secondarie e strumentali, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano.

La Legge n. 398 del 16 dicembre 1991 prevede che le associazioni e le società dilettantistiche possono optare per un regime agevolato che consiste:

- per l'IRES, nella determinazione forfettaria del reddito con coefficiente del 3% fino a 400.000 euro di ricavi annui, a cui aggiungere le plusvalenze patrimoniali;
- per l'IVA, in una detrazione forfettaria del 50%.

Inoltre, sono previste alcune categorie di entrate che non compongono la base imponibile dell'IRES: i) i ricavi non commerciali e quelli commerciali derivanti dalle attività svolte nei confronti degli associati, soci o partecipanti; ii) gli importi derivanti dalla raccolta pubblica di fondi, per un importo massimo di 51.646 euro e a patto che avvengano in massimo due raccolte e iii) i premi di addestramento e formazione tecnica ricevuti per la cessione di un calciatore ad una società professionistica e i contributi ricevuti dallo Stato.

Sempre la L. 398/1991 ha disposto che, se una ASD o SSD superi il limite di proventi commerciali di 400.000 euro, il regime agevolativo cessa la sua applicazione dal mese successivo a quello in cui il limite è stato superato e quindi si determinano due periodi diversi soggetti a differente regime tributario:

1. inizio periodo di imposta – mese in cui è avvenuto il superamento del limite → è utilizzato il regime agevolativo previsto dalla L. 398/1991;
2. mese successivo a cui è avvenuto il superamento del limite – fine del periodo di imposta → è applicato il regime tributario ordinario.

L'art. 7 del D. lgs. 36/2021, al comma 1 lettera f, stabilisce poi “l'obbligo di redazione dei rendiconti economico-finanziari nonché delle modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari”. Questa disposizione, tra l'altro, è una specificazione di quanto già previsto nell'art. 148 del TUIR,

per cui la redazione e l'approvazione del rendiconto economico-finanziario è una condizione necessaria per fruire del regime della decommercializzazione².

Come si è visto, le associazioni e le società sportive dilettantistiche possono assumere anche la forma giuridica di enti del terzo settore (Ets), essendo lo sport dilettantistico un'attività di interesse generale. L'art. 5, lettera t, del Decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017 stabilisce infatti che: “si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche”. Di conseguenza le ASD e le SSD potranno richiedere l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore.

Nel caso in cui una ASD o SSD scegliesse di iscriversi al Registro sopracitato, il trattamento tributario dipende dalla sezione in cui l'ente andrà a collocarsi: se tra le “Associazioni di promozione sociale” oppure tra gli “altri enti del terzo settore”.

A riguardo, però, la circolare n. 18/E/2018 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le ASD e le SSD possono scegliere se applicare il regime agevolativo a loro dedicato dalla normativa vigente³, oppure se iscriversi al Registro del terzo settore; dalla scelta scaturirà che:

- il regime agevolativo non sarà più applicabile per le ASD e le SSD che decidono di assumere la qualifica di Ets;
- il regime agevolativo continuerà ad essere applicato per le ASD e le SSD che non assumeranno la qualifica di Ets.

Il chiarimento dell'Amministrazione Finanziaria ha trovato poi forza di legge con l'art. 6, comma 2, del D. lgs. 36/2021 dove è stabilito che in caso di contrasto tra le due discipline, sarà quella dedicata agli Ets a prevalere.

² Camera dei deputati – Servizio studi, XVIII Legislatura, *Dossier n. 96 – La Fiscalità sportiva*.

³ Regime di cui alla L. 398/1991 e la disciplina della decommercializzazione dell'art. 148, comma 3, del TUIR.

La riforma del settore sportivo, oltre a definire quale forma giuridica possono avere gli enti sportivi dilettantistici, ha apportato numerose ed ingenti novità riguardo i lavoratori sportivi; la L. 91/1981, infatti, era dedicata solamente al calcio professionistico ed il suo campo di applicazione non si estendeva fino al calcio dilettanti, che restavano così senza tutele o controlli.

L'art. 25 del D. lgs. 36/2021 stabilisce che: “è lavoratore sportivo l'atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico, esercita l'attività sportiva dietro corrispettivo”; inoltre, la norma continua affermando che è un lavoratore sportivo anche “il tesserato che svolge, verso corrispettivo, le mansioni rientranti tra quelle necessarie per lo svolgimento di attività sportiva, sulla base dei regolamenti degli Enti affilianti”.

Sono esclusi dalla nozione quindi⁴:

- le persone che lavorano per le società ma non partecipano direttamente alle competizioni e manifestazioni sportive, ad esempio i custodi o i manutentori degli impianti;
- le persone che svolgono mansioni di carattere amministrativo-gestionale (art. 25, D. lgs. 36/2021, comma 1);
- le persone che forniscono prestazioni nell'ambito di una professione, la cui abilitazione è rilasciata al di fuori dell'ambito sportivo e che prevede l'iscrizione in un apposito Albo del relativo ordine professionale (ad esempio i medici sociali o i fisioterapisti).

Il comma 2 dell'art. 25 stabilisce che il lavoro sportivo può essere oggetto di:

- rapporto di lavoro subordinato;
- rapporto di lavoro autonomo;

⁴ Pettinacci Jessica e Sepio Gabriele, *Riforma dello sport, il vademecum delle novità*, in *La settimana fiscale*, n. 36, 2023

- rapporto di lavoro autonomo nella forma della collaborazione coordinata e continuativa (co.co.co.).

L'art. 28, comma 2, prevede però che, nell'area del dilettantismo, il rapporto di lavoro sia nella forma di collaborazione coordinata e continuativa. I requisiti fondamentali che tale forma contrattuale deve rispettare e che devono contemporaneamente sussistere⁵ sono:

1. personalità
2. continuità
3. etero-organizzazione

Sempre l'art. 28 pone delle ulteriori condizioni per far rientrare nell'alveo dei contratti di collaborazione coordinata e continuativa:

- durata delle prestazioni oggetto del contratto non supera le 24 ore settimanali, escluso il tempo dedicato alla partecipazione a manifestazioni sportive;
- le prestazioni oggetto del contratto risultano coordinate sotto il profilo tecnico-sportivo, in osservanza dei regolamenti delle Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate e degli Enti di promozione sportiva;

Le suddette condizioni sono necessarie per evitare la qualificazione di rapporto di lavoro subordinato e per rientrare nelle seguenti agevolazioni in materia di imposizione fiscale e previdenziale⁶:

- soglia esente da qualsiasi prelievo ridotta a 5.000 euro;
- ai redditi tra 5.000 euro e 15.000 euro si applicano solo le ritenute previdenziali e non quelle fiscali;

⁵ <https://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/rapporti-di-lavoro-e-relazioni-industriali/focus-on/disciplina-rapporto-lavoro/pagine/contratto-di-collaborazione-coordinata-e-continuativa>

⁶ *Lavoro sportivo nelle ASD: tutte le novità dopo i correttivi*, su Fiscoetasse.com, 2023.

- per i compensi oltre 15.000 euro annui si applicano le ritenute fiscali e previdenziali;
- per i primi cinque anni, i contributi previdenziali saranno calcolati solo sul 50% dei compensi per lavoro sportivo.

Ai volontari è dedicato invece, l'art. 29 dove è stabilito che le società “possono avvalersi nello svolgimento delle proprie attività istituzionali di volontari che mettono a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere lo sport, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro (...). Le prestazioni dei volontari sono comprensive dello svolgimento diretto dell'attività sportiva (...)”⁷.

Il comma 2 chiarisce poi che gli unici compensi che possono ricevere i soggetti riguardano “le spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni sportive effettuate fuori dal territorio comunale di residenza del percipiente”⁸.

Oltre a quanto appena esposto, la riforma dello sport comprende, tra le altre, disposizioni per l'istituzione del Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, norme valide per i dipendenti pubblici che svolgono attività sportiva e, soprattutto l'abolizione del vincolo sportivo e di formazione tecnica. Quest'ultimo è uno degli aspetti più controversi del calcio dilettantistico e la sua eliminazione comporterà importanti conseguenze, specialmente nei settori giovanili.

Innanzitutto, per vincolo sportivo si intende quel legame instaurato tra calciatore e società al momento della firma sul tesseramento presso una società. Per le società di calcio, la disciplina sul vincolo sportivo si trovava all'interno delle Norme Organizzative Interne Federali e prevedeva che al compimento del sedicesimo anno di età, il giovane calciatore era tenuto a stipulare il vincolo che

⁷ D. lgs. n. 63/2021, art. 29, c. 1.

⁸ D. lgs. n. 63/2021, art. 29, c. 2.

legava al club fino al termine della stagione sportiva entro la quale avesse compiuto 25 anni. Le NOIF indicavano anche tutte le modalità per recedere anticipatamente dal vincolo, tra cui vale la pena menzionare lo svincolo per accordo o per cambio di residenza.

Il vincolo aveva la principale funzione di incentivare alle società dilettantistiche di investire nei propri giovani, consapevoli del fatto che, se si fossero trasferiti, avrebbero ricevuto un premio di preparazione tecnica. Il vincolo era anche visto negativamente, in modo particolare dai calciatori, che, per lungo tempo, non potevano cambiare squadra liberamente e ad un costo contenuto, dato che l'importo del premio era deciso dalla società di appartenenza.

La nuova normativa prevede invece che alla stipulazione del primo contratto di lavoro sportivo, la società di appartenenza, professionistica o dilettantistica, deve riconoscere, alle società dilettantistiche nelle quali il calciatore ha militato, un premio di formazione tecnica; l'importo di quest'ultimo deve essere individuato dalle singole federazioni secondo modalità e parametri che tengano conto, tra le varie cose, dell'età giocatore⁹.

La FIGC ha recepito questa norma apportando modifiche alle NOIF. In particolare, l'art. 32 ora prevede che i giovani calciatori e le giovani calciatrici (coloro che hanno compiuto 8 anni e non hanno ancora 16 anni) che in corso di stagione compiono il sedicesimo anno di età o che al 1° luglio abbiano già compiuto 16 anni, acquisiscono la qualifica di "giovani dilettanti" ed il loro tesseramento può durare al massimo due stagioni sportive.

Questi calciatori, al compimento della maggiore età, assumono poi la qualifica di "non professionista", ed il loro tesseramento ha una durata massima di una stagione sportiva, a meno che non sia stipulato con la società di appartenenza un contratto di lavoro sportivo, che non può avere una durata maggiore di cinque anni, fatta salva la possibilità di rinnovo.

⁹ D. lgs. 36/2021, art. 31.

La riforma dell'ordinamento sportivo era certamente necessaria data l'obsolescenza della L. 91/1981 per i professionisti e la mancanza di una normativa specifica per i dilettanti. Certo è che le disposizioni hanno inciso soprattutto su quest'ultimo settore andando a modificare alcune norme favorevoli alle ASD e SSD che ora devono riorganizzarsi per cercare da un lato di mantenere un livello sportivo adeguato e dall'altro non avere disequilibri finanziari.

La possibilità di ricevere una remunerazione solamente dopo la sottoscrizione di un contratto di lavoro è certamente una novità nei dilettanti anche se qualcosa di diverso poteva essere fatto dato che, l'impegno da parte dei calciatori dilettanti e le responsabilità dei club non sono certamente quelli di un lavoratore generico, con un contratto di collaborazione coordinata e continuativa, ed il suo datore di lavoro. Di contro, la nuova disciplina mira a contrastare determinati comportamenti delle società e degli atleti che approfittavano del vuoto normativo.

Considerazioni finali

Le società di calcio professionistiche in Italia hanno visto un notevole cambiamento dagli anni 60 ad oggi: infatti, da una struttura aziendale molto semplice che si occupava di gestire unicamente la squadra che andava in campo, si è passati ad una dimensione aziende molto più ampia. Oggi una società di calcio si deve occupare di moltissimi aspetti differenti che vanno da quelli giuridici a quelli economico finanziari. Nel corso degli anni, inoltre, le società si sono dovute adeguare ai cambiamenti normativi e a quelli del contesto calcistico nazionale ed internazionale.

Queste modifiche, come visto nel secondo capitolo, sono da un lato causate dalle stesse società che, in difficoltà economica, hanno ricevuto molto spesso aiuti per cercare di ovviare alla situazione; dall'altro, gli stessi cambiamenti normativi hanno prodotto alcune criticità che i club hanno saputo affrontare solo in parte. Certamente con la sentenza Bosman e l'introduzione della finalità di lucro si è ampliato il raggio di operazioni che le società possono sfruttare sia per competere sul piano sportivo che per mantenere dei bilanci sostenibili; però dopo i due avvenimenti appena menzionati, si è innescato un circolo vizioso che ha portato i club a cercare sempre di più il risultato sportivo, incrementando esponenzialmente le proprie spese in campagne trasferimenti altamente dispendiose e ricchi ingaggi accordati ai calciatori.

Negli ultimi anni si sta cercando di porre un freno a questa situazione, in particolare, grazie all'intervento della UEFA con il Fair Play Finanziario i conti delle società sembrano essere tornati a livelli più equilibrati. Tuttavia, la pandemia da Covid-19 ha messo a nudo alcune debolezze strutturali del calcio, sia in Italia che all'estero, ed il tentativo di creazione della Superlega nel 2021 è stato un chiaro messaggio che i principali club hanno rivolto alle istituzioni.

Nell'elaborato sono state trattate le principali imposte a cui sono soggette le società. Quella che grava maggiormente è sicuramente l'IRPEF, che tassa il reddito lordo degli atleti e che costringe i club a pagarla in quanto sostituti d'imposta. I regimi agevolativi introdotti prima con il Decreto Crescita e poi con il regime forfettario, per i redditi esteri, sembrano aver avuto l'effetto non voluto di sfavorire i calciatori italiani che, a parità di ingaggio netto, hanno un costo maggiore per le società rispetto a quelli stranieri. L'eliminazione di questa norma, anche solo per il settore sportivo, sembra quindi auspicabile ed in linea con quanto accade in altre nazioni come Inghilterra, Germania e Spagna. Infatti, pur non essendoci una norma agevolativa per i non residenti, c'è la presenza sia di calciatori di fama mondiale sia di numerosi talenti locali che hanno la possibilità di ottenere un minutaggio alto.

Una agevolazione specifica, che si potrebbe concedere al mondo dello sport, sarebbe quella di ridurre l'aliquota IVA sulla vendita dei biglietti per le gare; in questo modo si ridurrebbe il prezzo del biglietto e i tifosi avrebbero un incentivo maggiore per andare allo stadio a tifare la propria squadra. Da ciò deriverebbero benefici diretti ed indiretti:

- diretti, in termini di maggiori entrate per i club;
- indiretti, in termini di ritorno di immagine da cui derivano maggiori entrate per sponsorizzazioni, pubblicità e, in parte, da diritti televisivi.

Per quanto riguarda i dilettanti, la recente riforma dello sport ha comportato notevoli cambiamenti con le ASD e le SSD che si dovranno adeguare. Sicuramente ci sarà un più incisivo controllo e certi abusi, verificatisi negli anni, saranno più difficili da attuare; inoltre, i calciatori dilettanti riceveranno maggiori tutele. Di contro, il più alto carico burocratico sarà una sfida difficile da superare in quanto il club dilettantistici hanno un'organizzazione piuttosto scarsa, basata unicamente sulla volontà e l'impegno di alcuni dirigenti volontari che dedicano parte del loro tempo libero alla gestione di piccole realtà locali.

Bibliografia

- Alvisi Chiara, “Autonomia privata e autodisciplina sportiva. Il Coni e la regolamentazione dello sport”, Milano, Giuffrè Editore, 2000
- Anastasia Bruno, Chi paga l’IRPEF, su lavoce.info, 2022, <https://lavoce.info/archives/98848/chi-paga-lirpef/>
- Andreozzi Nicola e Saija Augusto, “Le società e le associazioni sportive”, in *Rivista di diritto dell’Economia, dei trasporti e dell’ambiente*, Vol. IV, 2006
- Armella Sara, “Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi”, in *Corriere Tributario*, n. 20, del 21 maggio 2001, pp. 147 e seguenti
- Baghin Simone, “Riforma dello sport: tutte le regole per gestire il rapporto di lavoro subordinato”, su *IPSOA Quotidiano*, 2023, <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2023/09/12/riforma-sport-regole-gestire-rapporto-lavoro-subordinato>
- Bassi Vincenzo, “Il regime fiscale delle associazioni sportive e delle associazioni sportive dilettantistiche (comprese le società sportive dilettantistiche)”, in *Rivista di diritto ed economia dello sport*, Vol. III, Fasc. 1, 2007
- Bordignon Massimo, “Fuori dal pantano dell’IRAP”, su lavoce.info, 2009, <https://lavoce.info/archives/25970/fuori-dal-pantano-dellirap/>
- Camera dei deputati – Servizio studi, XVIII Legislatura, “Dossier n. 96 – La Fiscalità sportiva”
- Censi Sandro, “Gli atleti professionisti”, in *Sport e Fisco*, a cura di Magliaro Alessandra, pp. 47-62, Università degli studi di Trento
- Coccia Massimo e Nizzo Carlo, “Il dopo Bosman e il modello sportivo europeo”, in *Rivista di diritto sportivo*, 1998
- Commissione europea, Direzione generale per l’istruzione, gioventù, cultura e sport, Sennett, J., Le Gall, A., Kelly, G. et al., “Study on the European sport model – A report to the European Commission”, Publications Office of the European Union, 2022, <https://data.europa.eu/doi/10.2766/28433>
- Commissione Terzo settore e no profit, Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Lodi, “La Riforma del terzo settore – Quaderno n. 2 - Associazioni sportive dilettantistiche – Società sportive dilettantistiche”, 2019
- Fassino Luisella, Graziano Alessandro, Sirocchi Stefano, “Primi problemi applicativi della riforma del lavoro sportivo”, Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, 2023
- Federazione Italiano Giuoco Calcio - FIGC, “Report Calcio ed. 2020”
- Federazione Italiano Giuoco Calcio - FIGC, “Report Calcio ed. 2022”
- Federazione Italiano Giuoco Calcio - FIGC, “Report Calcio ed. 2023”
- Football Benchmark, *The European Champions Report 2023 – 7th edition*

- Gandullia Luca e Piazza Santino, “L’IRAP e l’autonomia tributaria regionale a vent’anni dal decreto legislativo n. 446/97”, pp. 81-101, in *La finanza territoriale – Rapporto 2018*, Rubbettino
- Guercio Raffaele, “Il bilancio delle società di calcio”, *Dipartimento di Impresa e Management – LUISS*, anno accademico 2017/2018
- Innamorato Aldo, “La determinazione del reddito imponibile nei soggetti passivi IRES”, su *diritto.it*, Network Maggioli Editore, 2020, <https://www.diritto.it/la-determinazione-del-reddito-imponibile-nei-soggetti-passivi-ires/>
- Jacobsen Kleven Henrik, Landais Camille, Saez Emmanuel, “Taxation and International Migration of Superstars: Evidenze from the European Football Market”, *The American Economic Review*, 2013, Vol. 103, n. 5
- Kotler Philip, “Trecento risposte sul marketing”, *Tecniche nuove*, 2005
- Leo Davide, “La pubblicità delle scommesse è vietata solo per finta” su *pagellapolitica.it*, 2023, <https://pagellapolitica.it/articoli/divieto-pubblicita-scommesse>
- Longobardi Marco, “Profili IVA della cessione in ambito internazionale dei diritti radiotelevisivi delle partite di calcio”, in *Rivista di diritto ed economia dello sport*, Vol. I, Fasc. 2, 2005
- Magliaro Alessandra e Censi Sandro, “Aspetti fiscali e previdenziali degli sportivi professionisti e dilettanti. Una panoramica della normativa nei vari Paesi europei”, in *Associazioni e sport*, n. 5, 2020
- Mancin Moreno, “Il bilancio delle società sportive professionistiche”, CEDAM, 2009
- Mancin Moreno, “L’ordinamento sportivo ed i relativi soggetti”, Inedito, 2010
- Migliorini Federico, “Tassazione del reddito degli sportivi professionisti”, su *fiscomania.com*, 2023, <https://fiscomania.com/sportivi-professionisti-tassazione/>
- Mistura Pietro, “La progressività dell’imposta sul reddito delle persone fisiche: un confronto tra paesi europei”, Osservatorio sui Conti Pubblici Italiani, 2020
- Moro Visconti Giorgio, “La sponsorizzazione sportiva”, in *il Fisco*, n. 27, 1986
- Nicolella Gabriele, “La FIGC non è organismo di diritto pubblico”, su *Altalex.com*, 2021, <https://www.altalex.com/documents/news/2021/09/12/figc-non-e-organismo-di-diritto-pubblico>
- Nigro Giuseppina, “Riforma sport: le nuove regole su plusvalenze e giustizia sportiva”, su *Il Quotidiano Giuridico*, 2023
- Oliviero Pasquale, “Le Società sportive professionistiche”, *Università degli studi di Napoli “Federico II”*, anno accademico 2013/2014
- Operti Natalia, “La tassazione del reddito degli sportivi professionisti”, su *we-wealth.com*, 202, <https://www.we-wealth.com/news/consulenza-patrimoniale/fiscalita-internazionale/tassazione-reddito-sportivi-professionisti>
- Pavan Riccardo, “La fiscalità delle società sportive professionistiche e dilettantistiche”, *Università Ca’ Foscari Venezia*, anno accademico 2019/2020

Parlamento europeo, “Taxing professional football in the EU – A comparative and EU analysis of a sector with tax gaps”, Houben Robby, Van de Vijver Anne, Appermont Niels, Verachtert Gertjan, 2021, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/695451/IPOL_STU\(2021\)695451_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/695451/IPOL_STU(2021)695451_EN.pdf)

Pettinacci Jessica e Sepio Gabriele, “Riforma dello Sport, il vademecum delle novità”, su *La Settimana Fiscale*, n. 36, 2023

Porcelli Francesco, “Fino a che punto è attuato il federalismo fiscale”, su *lavoce.info*, 2022, <https://lavoce.info/archives/92444/fino-a-che-punto-e-attuato-il-federalismo-fiscale/>

Rasi Pierfrancesco, “Il trattamento fiscale delle società e associazioni sportive”, *Università Ca’ Foscari Venezia*. Anno accademico 2011/2012

Righetti Piero, “Sport e diritto del lavoro: la riforma del diritto sportivo”, su *diritto.it*, Network Maggioli Editore

Santacroce Benedetto, “Spese di pubblicità, spese di rappresentanza e sponsorizzazioni”, in *Rassegna tributaria* n. 6, 1992

Senato della Repubblica – Servizio studi e Camera dei deputati – Servizio studi, Dossier 22 gennaio 2021, XVIII Legislatura, “La tassazione in Italia: lo stato dell’arte”

Senato della Repubblica – Servizio studi e Camera dei deputati – Servizio studi, Dossier 9 giugno 2022, XVIII Legislatura, “Modifica all’articolo 33 della Costituzione, in materia di attività sportiva”

Sepio Gabriele e Pettinacci Jessica, “Misure fiscali previste per gli enti sportivi”, in *Edicola Fisco*, pp. 97-99, 2023

Severati Clemente, “Il regime fiscale dei calciatori professionisti e delle plusvalenze derivanti dalla loro cessione”, *Settore Tecnico – FIGC*, stagione sportiva 2016-2017

Teotino Gianfranco e Uva Michele, “Il calcio ai tempi dello spread”, Il Mulino, 2012

Stornaiuolo Gaetano, “Effetti dell’IRAP sulle imprese del Mezzogiorno”, in *Rivista economica del Mezzogiorno*, fascicolo 3 1997

Toriaco Raffaele, “La negoziazione dei diritti audiovisivi degli eventi sportivi”, su *Altalex.com*, 2021,

<https://www.altalex.com/documents/news/2021/11/21/negoziazione-diritti-audiovisivi-eventi-sportivi>

Traverso Andrea, Caldara Massimo, Barone Riccardo, “The Cristiano Ronaldo transfer to Juventus: the new Italian resident regime benefits athletes from around the world”, *ITSG Global Tax Journal*, 2018, Vol. 1, n. 3, pp. 11-16

Union of European Football Association – UEFA, The European Club Footballing Landscape – Club Licensing Benchmarking Report – Emerging from the pandemic, 2023, https://editorial.uefa.com/resources/027e-174740f39cc6-d205dd2e86bf-1000/ecfl_bm_report_2022_high_resolution_.pdf

Union of European Football Association – UEFA, The European Club Footballing Landscape – Club Licensing Benchmarking Report – Financial Year 2018, 2020,

Visco Vincenzo, “Le ragioni dell’IRAP”, in *lavoce.info*, 2009, <https://lavoce.info/archives/25956/le-ragioni-dellirap/#:~:text=L'Irap%20C3%A8%20stata%20introdotta,anche%20a%20prova%20di%20elusione.>

Ufficio Agenzia ICE di Londra, “PAYE – Pay as you earn – sistema contributivo per dipendenti e datori di lavoro nel Regno Unito”, settembre 2022

“Associazioni e società sportive dilettantistiche: agevolazioni fiscali e tassazione”, *IPSOA*, a cura della redazione, <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2021/09/08/tassazione-asd-ssd-analisi-accademia-romana-ragioneria>

“Imposte sportivi dilettanti: quanto bisogna pagare di tasse?”, su *taxfix.it*, 2022, <https://taxfix.it/guide-e-consigli/guide-al-730/tasse/imposte-sportivi-dilettanti/>

“La tassazione del reddito dei calciatori”, su *Altalex.com*, a cura della redazione, 2015, <https://www.altalex.com/documents/news/2015/06/06/la-tassazione-del-reddito-dei-calciatori>

“Lavoro sportivo nelle ASD: tutte le novità dopo i correttivi”, su *fiscoetasse.com*, a cura della redazione, 2023, <https://www.fiscoetasse.com/rassegna-stampa/33698-lavoro-sportivo-nelle-asd-tutte-le-novita-dopo-i-correttivi.html>

“Riforma dello sport: riepilogo delle novità”, su *fiscoetasse.com*, a cura della redazione, <https://www.fiscoetasse.com/rassegna-stampa/34114-riforma-dello-sport-riepilogo-delle-novita.html>

“Società di calcio professionistiche: analisi su caratteristiche, organi, formazione del bilancio e fiscalità”, su *IPSOA Quotidiano*, a cura della redazione, <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2022/02/09/societa-calcio-professionistiche-analisi-caratteristiche-organi-formazione-bilancio-fiscalita>

“Sport: i principali punti della riforma e i decreti attuativi”, su *IPSOA Quotidiano*, a cura della redazione, 2022, <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2022/12/02/sport-principali-punti-riforma-decreti-attuativi>

“Sportivi professionisti: chi sono? Quali le caratteristiche del lavoro sportivo?”, su *diritto.it*, Network Maggioli Editore, a cura della redazione, <https://www.diritto.it/sportivi-professionisti-chi-sono-quali-le-caratteristiche-del-lavoro-sportivo/>

Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Risoluzione n. 88 del 12/06/2001, “Riforma dello spettacolo. Quesiti”.

Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Risoluzione n. 213 del 19/12/2001, “Trattamento IRAP delle plusvalenze realizzate dalle società calcistiche in sede di cessione del contratto di prestazione sportiva dei calciatori”.

Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Risoluzione n. 21 del 25/1/2002, “Trattamento tributario dei diritti di prevendita sul prezzo dei

biglietti d'ingresso alle manifestazioni sportive. Quesito della XY". Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Risoluzione n. 174 del 08/08/2003, "Istanza di interpello. Art. 11 legge n. 212 del 27-7-2000. Associazione Calcio XY. Art. 7 DPR n. 633 del 1972. Cessione diritti di utilizzazione economica delle partite di calcio".

Autorità per la Garanzia nelle Comunicazioni, Allegato A alla delibera n. 132/19/CONS del 18 aprile 2019, Linee guida sulle modalità attuative dell'art. 9 del Decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87, recante "Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese", convertito con modificazioni dalla Legge 9 agosto 2018, n. 96

Comitato Olimpico Internazionale - CIO, Carta Olimpica

Commissione europea, Libro Bianco sullo sport, COM(2007) 391, 2007, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A135010>

Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, "Resoconto stenografico audizione n. 63 - Audizione del Direttore dell'Istituto di studi sui sistemi regionali federali e sulle autonomie «Massimo Severo Giannini» del Consiglio nazionale delle ricerche (ISSIRFA-CNR), professor Giulio Salerno, sull'assetto della finanza territoriale e sulle linee di sviluppo del federalismo fiscale", seduta mercoledì 13 luglio 2022

Comunicato stampa, Ministro per lo Sport e i Giovani e Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, Riforma dello sport, ministri Abodi e Calderone: tutele, semplificazione e trasparenza le parole chiave dei correttivi legge 86/2019, <https://www.lavoro.gov.it/priorita/pagine/riforma-dello-sport-ministri-abodi-e-calderone-tutele-semplificazione-e-trasparenza>

Comitato Olimpico Nazionale Italiano – CONI, Statuto

Consiglio di Stato, Sezione V, Sentenza, 15 luglio 2021, n. 5348

Corte di Appello Federale FIGC, Sezione IV, Sentenza, 5 novembre 2020, n. 42, stagione sportiva 2020-2021

Corte di Giustizia dell'Unione europea, sent. 14 marzo 1976, Gaetano Donà c. Mario Mantero, C-13/76, ECLI:EU:C:1976:115

Corte di Giustizia dell'Unione europea, sent. 15 dicembre 1995, Jean-Marc Bosman c. Union royale belge des sociétés de football association ASBL e Royal club liégeois SA e Union des associations européennes de football, C-415/93, ECLI:EU:C:1995:463

Fédération Internationale de Football Association – FIFA, Statuto ed. 2022

Federazione Italiano Giuoco Calcio - FIGC, "Le raccomandazioni contabili e il piano dei conti" ed. 2021, Comunicato ufficiale n. 202/A/2019-2020

Federazione Italiano Giuoco Calcio - FIGC, Statuto

Ministero delle Finanze – Dip. Entrate Aff. Giuridici Uff. del Dir. Centrale, Circolare del 07/09/2000 n. 165, "Riforma della disciplina fiscale relativa alle attività di intrattenimento e di spettacolo"

Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico – OECD (2017), “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017”, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

Organismo italiano di contabilità, “OIC 24 – Immobilizzazioni immateriali”

Organismo Italiano di Contabilità, “OIC 29 – Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio”

Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio, Sezione I-ter, Sentenza, 13 aprile 2018, n. 4100

Union of European Football Association – UEFA, Statuto ed. 2021

Sitografia

Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado - <https://www.boe.es/>
Agencia delle Entrate: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/>
Agencia per la promozione all'estero e l'internazionalizzazione delle imprese italiane
- ICE: <https://www.ice.it/it>
Altalex: <https://www.altalex.com/>
Autorità per le garanzie nelle comunicazioni – AGCOM: <https://www.agcom.it/>
Banca d'Italia: <https://www.bancaditalia.it/>
Bundesfinanzministerium:
<https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Home/home.html>
Calcio e Finanza: <https://www.calciofinanza.it/>
Camera dei deputati: <https://www.camera.it/leg19/1>
Comitato Olimpico Internazionale – CIO: <https://olympics.com/it/>
Comitato Olimpico Nazionale Italiano – CONI: <https://www.coni.it/it/>
Corte di Cassazione: <https://www.cortedicassazione.it/corte-di-cassazione/it/homepage.page>
Corte di Giustizia dell'Unione europea: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/it/
Dipartimento per lo sport – Presidenza del Consiglio dei Ministri:
<https://www.sport.governo.it/it/>
Diritto.it: <https://www.diritto.it/>
Eur-Lex: <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=it>
Fédération Internationale de Football Association – FIFA:
<https://www.fifa.com/fifaplus/it>
Federazione Italiana Giuoco Calcio – FIGC: <https://www.figc.it/it/home/>
Fiscoetasse.com: <https://www.fiscoetasse.com/>
FiscoOggi.it: <https://www.fiscooggi.it/>
Fiscomania: <https://fiscomania.com/>
Football Benchmark: <https://www.footballbenchmark.com/home>
Forbes: <https://forbes.it/>
Giustizia Amministrativa: <https://www.giustizia-amministrativa.it/>
IPSOA: <https://www.ipsoa.it/>
Il Sole 24 Ore: <https://www.ilsole24ore.com/>
Irpef.info: <https://www.irpef.info/>
Lavoce.info: <https://lavoce.info/>

Lega Nazionale Dilettanti – LND: <https://www.lnd.it/it/lega-nazionale-dilettanti>

Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali: <https://www.lavoro.gov.it/>

Ministero dell'economia e delle Finanze - MEF: <https://www.mef.gov.it/index.html>

Mooncard: <https://www.mooncard.co/it/>

Normattiva: <https://www.normattiva.it/>

Organismo italiano di contabilità – OIC: <https://www.fondazioneoic.eu/>

Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico – OECD:
<https://www.oecd.org/>

Osservatorio sui Conti Pubblici Italiani: <https://osservatoriocpi.unicatt.it/>

Pagella Politica: <https://pagellapolitica.it/>

Taxfix.it: <https://taxfix.it/>

Ufficio delle pubblicazioni dell'Unione europea - <https://op.europa.eu/it/home>

Union of European Football Association – UEFA: <https://it.uefa.com/>

101professionisti.it: <https://www.101professionisti.it/>

Elenco fonti normative

Legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001, “Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione”.

Regolamento (CE) n. 1435 del Consiglio del 22 luglio 2003 relativo allo statuto della Società cooperativa europea (SCE)

Direttiva n. 8 del Consiglio del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni dei servizi

Direttiva n. 12 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 aprile 2006, relativa ai rifiuti (Testo rilevante ai fini del SEE)

Legge n. 633 del 22 aprile 1941, “Protezione del diritto d’autore e di altri diritti connessi al suo esercizio”.

Legge n. 426 del 16 febbraio 1942, “Costituzione e ordinamento del Comitato olimpico nazionale italiano (C.O.N.I.)”.

Legge n. 91 del 23 marzo 1981, “Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti”.

Legge n. 398 del 16 dicembre 1991, “Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche”.

Legge n. 586 del 18 novembre 1996, “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 20 settembre 1996, n. 485, recante disposizioni urgenti per le società sportive professionistiche”.

Legge n. 289 del 27 dicembre 2002, “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)”.

Legge n. 27 del 21 febbraio 2003, “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, recante disposizioni urgenti in materia di adempimenti comunitari e fiscali, di riscossione e di procedure di contabilità”.

Legge n. 280 del 17 ottobre 2003, “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 19 agosto 2003, n. 220, recante disposizioni urgenti in materia di giustizia sportiva”.

Legge n. 106 del 19 luglio 2007, “Delega al Governo per la revisione della disciplina relativa alla titolarità ed al mercato dei diritti di trasmissione, comunicazione e messa a disposizione al pubblico, in sede radiotelevisiva e su altre reti di comunicazione elettronica, degli eventi sportivi dei campionati e dei tornei professionistici a squadre e delle correlate manifestazioni sportive organizzate a livello nazionale”.

Legge n. 42 del 5 maggio 2009, Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione”.

Legge n. 190 del 23 dicembre 2014, “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)”.

Legge n. 86 dell’agosto 2019, “Deleghe al Governo e altre disposizioni in materia di ordinamento sportivo, di professioni sportive nonché di semplificazione”.

Legge n. 51 del 20 maggio 2022, “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, recante misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina”.

Legge n. 112 del 10 agosto 2023, “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 22 giugno 2023, n. 75, recante disposizioni urgenti in materia di organizzazione delle pubbliche amministrazioni, di agricoltura, di sport, di lavoro e per l'organizzazione del Giubileo della Chiesa cattolica per l'anno 2025”.

Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 26 ottobre 1972; “Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto”.

Decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 29 settembre 1973, “Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche”.

Decreto del Presidente della Repubblica n. 598 del 29 settembre 1973, “Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche”.

Decreto del Presidente della Repubblica n. 599 del 29 settembre 1973, “Istituzione e disciplina dell'imposta locale sui redditi”.

Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973, “Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi”.

Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986, “Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi”.

Decreto del Presidente della Repubblica n. 361 del 10 febbraio 2000, “Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private e di approvazione delle modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto (n. 17 dell'allegato 1 della legge 15 marzo 1997, n. 59)”.

Decreto legislativo n. 446 del 15 dicembre 1997, “Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali”.

Decreto legislativo n. 360 del 28 settembre 1998, “Istituzione di una addizionale comunale all'IRPEF, a norma dell'articolo 48, comma 10, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, come modificato dall'articolo 1, comma 10, della legge 16 giugno 1998, n. 191”.

Decreto legislativo n. 242 del 23 luglio 1999, “Riordino del Comitato olimpico nazionale italiano - CONI, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59”.

Decreto legislativo n. 344 del 12 dicembre 2003, “Riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80”.

Decreto legislativo n. 15 dell'8 gennaio 2004, “Modifiche ed integrazioni al decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242, recante «Riordino del Comitato olimpico nazionale italiano - CONI», ai sensi dell'articolo 1 della legge 6 luglio 2002, n. 137”.

Decreto legislativo n. 9 del 9 gennaio 2008, “Disciplina della titolarità e della commercializzazione dei diritti audiovisivi sportivi e relativa ripartizione delle risorse”.

Decreto legislativo n. 18 dell'11 febbraio 2010, “Attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE che modificano la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché' il sistema comune dell'IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie”.

Decreto legislativo n. 68 del 6 maggio 2011, “Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché' di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario”.

Decreto legislativo n. 147 del 14 settembre del 2015, “Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese”.

Decreto legislativo n. 50 del 18 aprile 2016, “Codice dei contratti pubblici”.

Decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017, “Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106”.

Decreto legislativo n. 36 del 28 febbraio 2021, “Attuazione dell'articolo 5 della legge 8 agosto 2019, n. 86, recante riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché' di lavoro sportivo”.

Decreto legislativo n. 163 del 5 ottobre 2022, “Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, in attuazione dell'articolo 5 della legge 8 agosto 2019, n. 86, recante riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché' di lavoro sportivo”.

Decreto legislativo n. 120 del 29 agosto 2023; “Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 28 febbraio 2021, nn. 36, 37, 38, 39 e 40”.

Decreto-legge n. 367 del 14 luglio 1978, “[Interpretazione autentica in tema di disciplina giuridica dei rapporti tra enti sportivi ed atleti iscritti alle federazioni di categoria”.

Decreto-legge n. 272 del 17 maggio 1996, “Disposizioni urgenti per le società sportive”.

Decreto-legge n. 383 del 22 luglio 1996, “Disposizioni urgenti per le società sportive professionistiche”.

Decreto-legge n. 485 del 20 settembre 1996, “Disposizioni urgenti per le società sportive professionistiche”.

Decreto-legge n. 282 del 24 dicembre 2002, “Disposizioni urgenti in materia di adempimenti comunitari e fiscali, di riscossione e di procedure di contabilità”.

Decreto-legge n. 220 del 19 agosto 2003, “Disposizioni urgenti in materia di giustizia sportiva”.

Decreto-legge n. 34 del 30 aprile 2019, “Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi”.

Decreto-legge n. 21 del 21 marzo 2022, “Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina”.

Decreto-legge n. 75 del 22 giugno 2023, “Disposizioni urgenti in materia di organizzazione delle pubbliche amministrazioni, di agricoltura, di sport, di lavoro e per l'organizzazione del Giubileo della Chiesa cattolica per l'anno 2025”.